

Innere Strukturen der GmbH & Co. KG

- *Rechtstatsachen und rechtliche Beurteilung* -

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch den Fachbereich
Rechtswissenschaft der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Rötger Frhr. von Dellingshausen
aus Markdorf/Bodensee

1980

1981



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Innere Strukturen der GmbH & Co. KG

– *Rechtstatsachen und rechtliche Beurteilung* –

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch den Fachbereich
Rechtswissenschaft der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Rötger Frhr. von Dellingshausen

aus Markdorf/Bodensee

1981



Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Knopp
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Battes
Dekan:	Prof. Dr. Hoppe
Tag der mündlichen Prüfung:	21.11.1980

Gliederung =====	Seite
Einleitung	1
I. Ausgangslage	1
II. Problemstellung, Aufgabe der Arbeit und Gang der Darstellung	2
1. Begriffsmerkmale und Begriffsbestimmung der GmbH & Co.KG	4
2. Entwicklungsgeschichte der GmbH & Co.KG	17
3. Argumente des älteren Schrifttums gegen die handelsrechtliche Zulässigkeit der GmbH & Co.KG	22
a) Bedenken aus dem Bereich des Rechts der Kommanditgesellschaft	22
b) Bedenken aus dem Bereich des Rechts der GmbH	25
Erstes Kapitel	
Die Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil, Gewinnan- teil, Verlustanteil und ohne Geschäftsführungsbefug- <u>nis</u>	29
I. Die Komplementär-GmbH ohne Kapital-, Gewinn- und Verlustbeteiligung	
1. Ausgangslage	29
a) Die steuerliche Behandlung von Kapital- und reinen Personengesellschaften	30
aa) Die Besteuerung des Gewinns	31
bb) Die Besteuerung des Vermögens	31
b) Die unterschiedliche Belastung der GmbH & Co.KG im Vergleich zu der GmbH und den reinen Personengesellschaften	32
aa) Die Besteuerung des Gewinns bis 31.12.1976	32
bb) Die Besteuerung des Gewinns ab 1.1.1977	38
cc) Die Besteuerung des Vermögens	43

	Seite
c) Folgerungen durch und für die Ver- tragspraxis	45
2. Der Ausschluß der Einlagepflicht	46
3. Der Ausschluß der Gewinnbeteiligung	49
a) Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit	49
b) Die steuerrechtliche Zulässigkeit	53
4. Der Ausschluß der Verlustbeteiligung	62
II. Die Komplementär-GmbH ohne Geschäftsführungs- befugnis	65
1. Ausgangslage	65
2. Motivationen für den Ausschluß der GmbH von der Geschäftsführung	69
3. Zulässigkeit des Entzugs der Geschäftsfüh- rungsbefugnis	73
4. Das Haftungsproblem: der geschäftsführende Kommanditist	76
a) Das Postulat der Übereinstimmung von Herr- schaft und Haftung	78
b) Stellungnahme	82
c) Ergebnis	88
III. Die Komplementär-GmbH ohne Einlagepflicht und ohne Geschäftsführungsbefugnis	89
IV. Die Mitunternehmereigenschaft der Komplementär- GmbH bei Ausschluß von der Kapital-, Gewinn-, Verlustbeteiligung und Geschäftsführungsbefugnis	92
 Zweites Kapitel	
<u>Die dreistufige GmbH & Co.KG</u>	98
I. Motivationen für diese Gesellschaft	99
1. Steuerliche Motivation	99
a) Erreichung des verfolgten Ziels	101
b) Die GmbH & Co.KG als Kapitalgesell- schaft nach KVStG 1972	105

	Seite
2. Außersteuerliche Motivationen	106
a) Organisation	106
b) Umwandlung	107
II. Zulässigkeit der dreistufigen GmbH & Co.KG	110
1. Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit	111
a) Kommanditgesellschaft als Gesellschafterin einer anderen Kommanditgesellschaft	111
b) Handlungsfähigkeit des Komplementärs der Komplementär-GmbH & Co.KG	115
c) Kaufmannseigenschaft der Komplementär-GmbH & Co.KG	116
d) Grundsatz der Firmenwahrheit und Firmenklarheit	120
aa) Firmierung bei Neugründung	121
bb) Firmierung bei Fortführung des Unternehmens	135
e) Folgerung	136
2. Die Gesellschafter bei der dreistufigen GmbH & Co.KG	137
a) Rechtslage bis zum 31.12.1971	138
aa) Gesellschaftsteuer nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959	139
bb) Steuerpflicht nach § 6 StAnpG	141
(a) Die verschiedenen Auffassungen	141
(b) Stellungnahme	145
b) Rechtslage ab 1.1.1972	146
III. Die dreistufige GmbH & Co.KG im Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht	147
1. Das Umwandlungsverbot des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG	147
2. Gesellschaftsteuerfreie Umwandlung	151
3. Ergebnis	153

	Seite
Drittes Kapitel	
<u>Die Einmann - GmbH & Co.KG</u>	154
I. Ausgangslage	154
II. Motivation für diese Gesellschaftsform	155
III. Die handelsrechtliche Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co.KG	157
1. Die Einmann-GmbH	157
2. Bedenken gegen die Einmann GmbH & Co.KG	164
3. Ergebnis	168
IV. Die steuerrechtliche Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co.KG	168
 Viertes Kapitel	
<u>Die Einheitsgesellschaft</u>	171
I. Ausgangslage	178
II. Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit	178
1. Die rechtliche Zulässigkeit des Erwerbs sämtlicher Geschäftsanteile der GmbH durch die GmbH & Co.KG als Problem der Gesamthandslehre	178
a) Gleichsetzung der Einheitsgesellschaft mit der Keinmanngesellschaft	180
b) Keine Gleichsetzung der Einheitsgesellschaft mit der Keinmanngesellschaft	183
c) Stellungnahme	185
aa) Die Lage bei der Keinmann-GmbH	185
bb) Vergleich zwischen der Keinmann-GmbH und der Einheitsgesellschaft	187
(a) Die Stimmrechte aus den von der GmbH & Co.KG erworbenen Anteilen	187
(b) Die Funktionsfähigkeit des Geschäftsführers der GmbH	196
(c) Die Liquidation der Komplementär-GmbH	197
cc) Zwischenergebnis	198
d) Die Zulässigkeit der "Keinmann"-GmbH	198

	Seite
e) Abhilfe durch konstruktive Wege und vertragliche Sonderbestimmungen	201
aa) Das Argument der formalen rechtlichen Selbständigkeit der Kommanditgesellschaft	202
bb) Ausübung der nur auf die Kommanditisten entfallenden Stimmrechte	203
cc) Ausübung der nur den Kommanditisten vermittelten Mitgliedschaftsrechte	203
dd) Übertragung der Wahrnehmung des Stimmrechts auf ein "Repräsentativorgan"	204
ee) Übertragung entziehbarer Machtbefugnisse auf Kommanditisten und deren Bevollmächtigung zur Stimmrechtsausübung	206
ff) Zwischenergebnis	212
2. Folgerung	213
III. Andere Lösungsmöglichkeiten	214
IV. Die steuerrechtlichen Auswirkungen des Erwerbs der GmbH-Anteile durch die GmbH & Co.KG	217
1. Die GmbH-Anteile im Betriebsvermögen der GmbH & Co.KG	218
2. Kommanditisten als Mitunternehmer bei Haft- einlagen bestehend nur aus GmbH-Anteilen	220
3. Ergebnis	222
<u>Schlußbemerkungen</u>	225
I. Zusammenfassung	225
II. Gesellschaftsrechtliche Entwicklungstendenzen und die GmbH & Co.KG	228
1. Auswirkungen auf die GmbH & Co.KG ab 1.1.1981	229
2. Die Handlungsgesellschaft auf Einlagen	231

Literaturverzeichnis

=====

- AktG-Großkommentar Aktiengesetz-Großkommentar
3. Aufl., I. Band, 1. Halbband: §§ 1 -
75, Berlin - New York 1973
- Aktuelle Probleme Aktuelle Probleme der GmbH & Co
Zugleich ein Bericht über die Arbeits-
tagung "GmbH & Co" in Köln am 16./
17.3.1967, 3. Aufl., Köln 1974
(Heft 15 der Schriftenreihe "Rechts-
fragen der Handelsgesellschaften".
Herausgegeben in Verbindung mit der Cen-
trale für Gesellschaften mbH Dr. Otto
Schmidt)
- Arbeitskreis
GmbH-Reform Thesen und Vorschläge zur GmbH-Reform
Band 1: Die Handelsgesellschaft auf
Einlagen - eine Alternative zur GmbH &
Co.KG -, Heidelberg 1971
- BACHMAYR Zur steuerlichen Behandlung des sog.
"Mantelkaufs"
in: DB 1970, S. 799 ff.
- BADER Gesellschaftsteuer bei der GmbH & Co.KG
in: Inf. 1969, S. 481 ff.
- BALLERSTEDT Staatsverfassung und Wirtschaftsfreiheit
in: DÖV 1951, S. 159 ff.
- Der gemeinsame Zweck als Grundbegriff
des Rechts der Personengesellschaften
in: JuS 1963, S. 253 ff.
- 75 Jahre GmbH-Gesetz
in: GmbH-Rdsch. 1967, S. 66 ff.
- BARFUSS Anmerkung zum Beschluß des Landgerichts
Köln, Beschl. v. 15.2.1977 - 29 T 4/77
in: GmbH-Rdsch. 1977, S. 224 f.
- BARK Zur Gesellschaftsteuer bei der sogenann-
ten doppelstöckigen GmbH & Co.KG
in: BB 1969, S. 1169 ff.
- BARTH Die Frage eines zusätzlichen Gewinnanteils
der GmbH als Komplementär einer GmbH &
Co.KG für die Übernahme der Haftung und
für die Verpflichtung zur Besorgung der
Geschäftsführung
in: GmbH-Rdsch. 1967, S. 50 ff.

- BARTH Die Grundsatzentscheidung des IV. Senats des BFH zur Gewinnverteilung bei der GmbH & Co.KG und zu anderen Fragen dieser Gesellschaftsform
in: GmbH-Rdsch. 1968, S. 120 ff.
- Werden GmbH-Anteile bei der Betriebsaufspaltung zum Betriebsvermögen
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 14 ff.
- Die gewerbesteuerliche Behandlung der GmbH-Anteile in der GmbH & Co.KG
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 73 ff.
- BARZ Das Ende der GmbH & Co.KG
in: NJW 1972, S. 465 ff.
- BAUMBACH-DUDEN Handelsgesetzbuch
10. Aufl., München - Berlin 1953
- Handelsgesetzbuch
23. Aufl., München 1978
- BAUMBACH-HUECK GmbH-Gesetz
13. Aufl., München 1970
- BECKER Berechnungsformeln für das neue körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren
in: BB 1976, S. 873 ff.
- Handkommentar der Reichssteuergesetze Bd. II, 2. Teil, Das Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1929
- BGB-RGRK Das Bürgerliche Gesetzbuch Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern
Bd. II, 4. Halbbd. (§§ 631 - 811),
12. Aufl., Berlin - New York 1978
- BLÜMICH-FALK Einkommensteuergesetz
10. Aufl. Erläutert von BLÜMICH, fortgeführt von FALK, STEINBRING, UELNER
Band II, München 1972
- BLUMERS Zur Firma der GmbH & Co.KG
in: BB 1977, S. 970
- BOESEBECK Die kapitalistische Kommanditgesellschaft
Frankfurt 1938
- BÖSEBECK In-sich-Geschäfte der Gesellschafter - Geschäftsführer einer Einmann-GmbH
in: NJW 1961, S. 481 ff.

- BÖTTCHER GmbH & Co. - Plädoyer für die moderne Unternehmensform
Stuttgart 1966
- Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen unter Berücksichtigung von Einzelfragen der steuerbegünstigten Umwandlung
in: StbJb 1959/60, S. 151 ff.
- Ausschluß einer Komplementär-GmbH von der Beteiligung am Gewinn und Verlust ihrer GmbH & Co
in: Aktuelle Probleme, S. 91 ff.
- Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen - Rückschau auf die Entwicklung seit November 1968 -
in: StbJb 1969/70, S. 153 ff.
- BÖTTCHER-BEINERT Wechsel der Unternehmensform
2. Aufl., Stuttgart 1970
- GmbH + Co - Die moderne Unternehmensform
3. Aufl., Stuttgart 1970
- BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES GmbH & Co. - Die moderne Unternehmensform
5. Aufl., Stuttgart - Wiesbaden 1972
- Kapitalverkehrsteuerliche Anerkennung der "dreistufigen" GmbH + Co
in: DB 1971, S. 260 ff.
- Zur kapitalverkehrsteuerlichen Anerkennung der "dreistufigen" GmbH & Co
in: DB 1971, S. 1033 ff.
- BÖTTCHER-HENNERKES Die Kapitalverkehrsteuer im Bereich der GmbH + Co. - Darstellung der Probleme und Zweifelsfragen -
in: DB 1970, S. 314 ff.
- BOHNEN Die Firmierung der GmbH & Co. in der abgeleiteten Firma
in: NJW 1975, S. 528 f.
- BOKELMANN Die abgeleitete Firma der GmbH & Co
in: GmbH-Rdsch. 1975, S. 25 ff.
- BORUTTAU-SCHADECK Grundriß der Kapitalverkehrsteuer
2. Aufl., Stuttgart 1964

- BRECHER Subjekt und Verband - Prolegomena zu einer Lehre von den Personenzusammenschlüssen
in: Festschrift für A. HUECK, München - Berlin 1959, S. 233 ff.
- BREIT Anmerkung zu dem Beschluß des KG vom 18.12.1924 - 1 X 516/24
in: JW 1924, S. 635 ff.
- BRENDLE-SCHAAF Zur steuerbegünstigten Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine GmbH & Co.KG
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 116 f.
- BRESSER Die Beteiligung der Kommanditisten an der Geschäftsführung
Diss., Köln 1941
- BRODMANN Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
2. Aufl., Berlin - Leipzig 1930
- Gesellschaft m.b.H. und Companie. Ein Epilog
in: JW 1922, S. 1656 ff.
- BRÖNNER Die Besteuerung der Gesellschaften
13. Aufl., Stuttgart 1974
- Umwandlungssteuergesetz
Stuttgart 1969
- Die GmbH & Co. im Handels- und Steuerrecht
in: GmbH-Rdsch. 1952, S. 145 ff.
- BRÖNNER-BÜNZ Die GmbH & Co.KG in Recht und Praxis
2. Aufl., Freiburg 1975
- BUCHMEISTER Die Haftungsübernahme der Kommanditisten in der GmbH & Co.KG
in: BB 1973, S. 687
- BUCHWALD Der eigene Anteil der GmbH
in: GmbH-Rdsch. 1958, S. 169 ff.
- BUCHWALD-
TIEFENBACHER Die zweckmäßigste Gesellschaftsform nach Handels- und Steuerrecht
4. Aufl., Heidelberg 1971
- BUTZ Die Mantelverwertung bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Diss., Göttingen 1972
- Die Mantelverwertung bei der GmbH
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 270 ff.

- CAHN GmbH & Co., Kommanditgesellschaft
Mannheim - Berlin - Leipzig 1922
(Band 5 der Reihe: Die private Unternehmung und ihre Betätigungsformen, juristische und privatwirtschaftliche Abhandlungen, herausgegeben von Hoeningner u. Walb)
- CRÜGER-CRECELIUS Gesellschaften mit beschränkter Haftung
6. Aufl., Berlin - Leipzig 1922
- DEUTLER Novellierung des GmbH-Gesetzes
in: GmbH-Rdsch. 1977, S. 73 ff.
- DÖLLERER Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung
in: BB 1959, S. 1217 ff.
- Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Aufwirkungen auf das Steuerrecht
in: BB 1965, S. 1405 ff.
- Gläubigerschutz und Aktionärsschutz im neuen Aktienrecht - ein Scheingegensatz
in: BB 1966, S. 629 ff.
- DORNFELD Die steuerliche Belastung der GmbH & Co im Vergleich zu anderen Gesellschaftsformen (mit steuerpolitischem Ausblick)
in: Aktuelle Probleme, S. 137 ff.
- Gesellschaftsteuerfreie Umwandlung einer GmbH auf eine doppelstöckige GmbH + Co.KG
in: GmbH-Rdsch. 1970, S. 130 ff.
- DRECHSLER Die GmbH & Co.KG im engeren Sinne
Diss., Göttingen 1951
- DÜRINGER-HACHENBURG Das Handelsgesetzbuch
3. Aufl., Bd. II, III
Mannheim - Berlin - Leipzig 1932 - 1933
- EGGESIEKER-INSTITUT Zur Verbesserung des Körperschaftsteuertarifs personenbezogener Kapitalgesellschaften
in: GmbH-Rdsch. 1975, S. 244 ff.
- Steuerbelastungsunterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften nach der Körperschaftsteuerreform
in: GmbH-Rdsch. 1976, S. 253 ff.
- EGLY Gesellschaftsteuerkommentar
2. Aufl., Herne - Berlin 1968

- EHMKE Wirtschaft und Verfassung
Karlsruhe 1961
- ELTZBACHER Offene Handelsgesellschaft und Aktien-
gesellschaft als Teilnehmerinnen einer
offenen Handelsgesellschaft
in: ZHR 45 (1896), S. 40 ff.
- ENNECCERUS-
LEHMANN Recht der Schuldverhältnisse
15. Aufl., Tübingen 1958
- ERMAN
(Bearbeiter) Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetz-
buch
6. Aufl., Münster 1975
- ESCH Zur steuerlichen Gewinnverteilung bei
der GmbH & Co.KG
in: DB 1967, S. 569 f.
- EUCKEN Grundsätze der Wirtschaftspolitik
3. Aufl., Tübingen - Zürich 1960
- FASOLD Aktuelles aus dem Einführungserlaß zum
Umwandlungssteuergesetz
in: BB 1971, S. 300 ff.
- § 6 Steueranpassungsgesetz und die drei-
stufige GmbH + Co.KG
in: GmbH-Rdsch. 1970, S. 79
- FEHL Unbeschränkte Haftung der Kommanditisten
bei der GmbH & Co.KG?
in: BB 1976, S. 109
- FEINE Die Gesellschaft mit beschränkter Haf-
tung
in: Ehrenbergs-Handbuch des gesamten
Handelsrechts, 3. Bd., 3. Abteilung,
Leipzig 1929
- FELIX Notwendiges Privatvermögen und notwen-
diges Betriebsvermögen (II)
in: DStR 1964, S. 339 ff.
- Vertragsgestaltung für die GmbH & Co.KG
in: Steuer-Kongreß-Report 1969, S. 151 ff.
- FETSCH Die GmbH & Co. im Steuerrecht
2. Aufl., Düsseldorf 1969
- Gestaltungsprobleme der GmbH & Co, Syn-
chronisierung der Beteiligungen - Unter-
kapitalisierung
in: 18. Deutscher Notartag, Köln 1969
Sonderheft der Deutschen Notar-Zeitschrift
München 1969, S. 111 ff.

- FISCHER, C. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Berlin - Göttingen - Heidelberg 1948
- FISCHER, R. Grußworte zur Arbeitstagung GmbH & Co
in: Aktuelle Probleme, S. 4 f.
- FLÄMIG Die Reform der Körperschaftsteuer
in: JuS 1977, S. 83 ff., 152 ff.
- FLÄMIG-AINSER Die Auswirkungen der Steuerreform auf
die Kapitalgesellschaften der Bundes-
republik Deutschland
1974
- FLEDDERMANN Der Referentenentwurf eines GmbHG
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 97 ff.
- FRIELÄNDER Konzernrecht unter Berücksichtigung der
amerikanischen Praxis
2. Aufl., Berlin - Frankfurt a.M. 1954
- GANSSMÜLLER Anmerkung zum Urteil des BFH v. 23.8.
1963 - VI 340/61 -
in: StRK-Anmerkungen, EStG § 15 R. 422
- Nochmals: Unbeschränkt haftende Kommandi-
tisten der GmbH & Co.KG
in: NJW 1972, S. 1034 f.
- GEILER Besprechung der Schrift: Handelsgesell-
schaftliche Gestaltungsform von Léon
Daeschner
in: JW 1924, S. 1113
- GESSLER Aktuelle gesellschaftsrechtliche Probleme
in: DB 1966, S. 215 ff.
- Entwicklungstendenzen im Gesellschafts-
recht
in: BB 1968, S. 717 ff.
- Neues Firmenrecht für die "GmbH & Co" ?
in: DB 1977, S. 1397 ff.
- v. GIERKE Handelsrecht und Schiffahrtsrecht
8. Aufl., Berlin 1958
- GLADE GmbH-Anteile als notwendiges Betriebs-
vermögen der GmbH & Co.KG
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 46 f.
- GOHL Die abgeleitete Firma der GmbH & Co -
Ein Beitrag zum Problem der Grundtypen-
verbindung
Diss., Köln 1967

- GONELLA Kann die GmbH & Co.KG Inhaberin sämtlicher Geschäftsanteile ihrer allein persönlich haftenden GmbH-Komplementärin sein?
in: DB 1965, S. 1165 ff.
- GRAF Gesellschaftsteuer bei der sogenannten doppelstöckigen GmbH & Co.KG
in: BB 1970, S. 439 ff.
- GRIEGER Anmerkung zum BFH-Urteil v. 18.10.1961 - I 115/60 - (BB 1962, S. 209 f.)
in: BB 1962, S. 210
- GROSCHUFF Anmerkung zu dem Beschluß des KG vom 8.12.1938 - 1 Wx 612/38 - (JW 1939, S. 424 f.)
in: JW 1939, S. 425 f.
- GROSSFELD Aktiengesellschaft, Unternehmenskonzentration und Kleinaktionär
Tübingen 1968
- GROSSMANN-DOERTH Reform des Gesetzes betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
in: 5. DJT in der Tschechoslowakei, Bd. 1, Prag 1931, S. 165 ff.
- Zur Reform der Kommanditgesellschaft - Eine wirtschaftsverfassungsrechtliche Betrachtung
in: AcP 147 (1941), S. 1 ff.
- GUSTAVUS Zum geplanten neuen Firmenrecht der beschränkt haftenden Personengesellschaft
in: GmbH-Rdsch. 1977, S. 122 ff.
- HAAS Unbeschränktes Recht zur Firmenfortführung bei Geschäftsübernahme durch eine GmbH & Co.KG?
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 20 ff.
- HACHENBURG Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Bd. I: §§ 1 - 34, 5. Aufl., Berlin - Leipzig 1926
- Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
6. Aufl., bearbeitet von SCHILLING, SCHMIDT, KLUG
1. Bd.: §§ 1 - 34, Berlin 1956
2. Bd.: §§ 35 - 84, Berlin 1959

- HACHENBURG Zum Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in: Festschrift für Georg Cohn, Zürich 1915, S. 79 ff.
- Anmerkung zum Urteil des RG vom 13.7.1915 in: JW 1915, S. 1470
- HAMANN Deutsches Wirtschaftsverfassungsrecht Neuwied - Berlin - Darmstadt 1958
- HANDBUCH Handbuch der Personengesellschaften Systematische Darstellung in gesellschaftsrechtlicher, betriebswirtschaftsrechtlicher und arbeitsrechtlicher Sicht Bearbeitet von H. WESTERMANN, PAULICK u.a., Köln - Marienburg 1967
- HAUPT-REINHARDT Gesellschaftsrecht 4. Aufl., Tübingen 1952
- HEINEMANN Vertragliche Grundlagen der GmbH & Co.KG - Anerkennung, Musterbestimmungen, typische Vertragsfehler - in: Neue Probleme der GmbH & Co., S. XVII
- HEINZE Zur Bemessung der sog. Risikoprämie der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co.KG in: DB 1967, S. 262 ff.
- HEINZE-RIEKER Unbeschränkt haftende Kommanditisten in der GmbH & Co.KG? in: NJW 1972, S. 472 f.
- HENNINGER Steuerliche Einzelfragen zur GmbH & Co in: GmbH-Rdsch. 1959, S. 138 f.
- HERRMANN-HEUER Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer - einschließlich Nebengesetze 18. Aufl., Köln 1977
- HESELNANN Die GmbH & Co 5. Aufl., Köln 1962 (zit.: GmbH & Co.)
- Anmerkung zum Urteil des BGH v. 18.3.1974 - II ZR 167/72 - in: GmbH-Rdsch. 1974, S. 152 f.
- Die GmbH & Co 13. Aufl., Köln 1972 (zit.: 13. Aufl.)
- Die GmbH & Co. im Handelsregister in: RPfeger 1958, S. 368 ff.

- HESELDMANN Handbuch der GmbH & Co
13. Aufl., Köln 1972
(zit.: Handbuch, 13. Aufl.)
- Handbuch der GmbH & Co
15. Aufl., Köln 1976
(zit.: Handbuch)
- Macht die Körperschaftsteuerreform die
Rechtsform der GmbH & Co. überflüssig?
in: GmbH-Rdsch. 1976, S. 247 ff.
- Verpflichtung der Registergerichte zur
Eintragung des Zusatzes "GmbH & Co."
bei abgeleiteter Firma
in: GmbH-Rdsch. 1976, S. 36 f.
- Zur Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co
in: GmbH-Rdsch. 1961, S. 216 f.
- Zusatz "GmbH & Co." bei fortgeführten
Firmen von Einzelunternehmen oder Perso-
nengesellschaften nach Umwandlung in eine
GmbH & Co
in: GmbH-Rdsch. 1975, S. 57 f.
- Die GmbH & Co
in: BB 1964, S. 1351 ff.
- Die GmbH & Co. in der zukünftigen Gesetz-
gebung
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 42 ff.
- HEYDEN Können die Anteile der Komplementär-GmbH
notwendiges Betriebsvermögen der GmbH &
Co.KG sein?
in: DB 1968, S. 2191 f.
- HEYMANN-KÖTTER Handelsgesetzbuch
4. Aufl. (21. Gesamtauflage), Berlin -
New York 1971
- HGB-Großkommentar Begründet von STAUB, weitergeführt von
Mitgliedern des Reichsgerichts.
Neubearbeitet von BRÜGGEMANN, FISCHER,
SCHILLING, WÜRDINGER u.a.
1. Bd. §§ 1 - 104, Berlin 1967
2. Bd. 1. Halbbd. §§ 105 - 144, Berlin-
New York 1973
2. Bd. 2. Halbbd. §§ 145 - 177, Berlin
1970
- HGB-RGRK Kommentar zum Handelsgesetzbuch, früher
herausgegeben von Mitgliedern des Reichs-
gerichts
Bd. II, 2. Aufl., Berlin 1950

- HÖRSTEL-FETT Sind die Anteile an der Komplementär-GmbH notwendiges Betriebsvermögen der KG?
in: DB 1968, S. 1833 f.
- HÖSEL Eigene Geschäftsanteile der GmbH
in: DNotZ 1958, S. 5 ff.
- HOFMANN Unbeschränkte Kommanditistenhaftung und gesetzliche Wertung
in: NJW 1969, S. 577 ff.
- Die Haftung des Kommanditisten aus
§ 176 HGB bei der GmbH + Co.KG
in: GmbH-Rdsch. 1970, S. 182 ff.
- HORN Wann kann eine aus einer umgewandelten Kapitalgesellschaft hervorgegangene "einfache" OHG oder KG in eine GmbH & Co. umgewandelt werden?
in: GmbH-Rdsch. 1970, S. 20 f.
- Steuerliche und betriebswirtschaftliche Fragen aus dem Bereich der GmbH + Co
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 161 f.
- HOWALDT Gefahren der GmbH & Co.KG
Diss., Hamburg 1965
- HUBER Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts
Heidelberg 1970
- HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen
1. - 6. Aufl., Köln 1951/71
- HUECK Das Recht der offenen Handelsgesellschaften
4. Aufl., Berlin - New York 1971
(zit.: OHG)
- Gesellschaftsrecht
17. Aufl., München 1975
(zit.: Gesellschaftsrecht)
- IMMENGA Die personalistische Kapitalgesellschaft
Bad Homburg v.d.H. 1970
- IPPEN Die GmbH & Co.KG als Inhaberin sämtlicher Geschäftsanteile ihrer allein persönlich haftenden GmbH-Komplementärin
Diss., Münster 1967

- JANSEN Anmerkung zum Beschluß des BGH vom
14.7.1966 - II ZB 4/66 - (NJW 1966,
S. 1813 ff.)
in: NJW 1966, S. 1813 ff.
- JÜNGER Besteuerung der GmbH nach dem Körper-
schaftsteuerreformgesetz
in: GmbH-Rdsch. 1976, S. 173 ff.
- KLAMROTH Erweitertes Haftungsrisiko der Komman-
ditisten bei der GmbH & Co.KG
in: BB 1972, S. 428 ff.
- KLAUS-MITTELBACH Die GmbH & Co.KG
5. Aufl., Ludwigshafen 1978
- KLUGE Die GmbH & Co.KG als Instrument wirt-
schaftsschädigenden Verhaltens
Kriminalstatistik 1977, S. 13
- KLUNZINGER Gesellschaftsrechtliche und steuerrecht-
liche Aspekte der Gewinnverteilung
in: JA 1973, S. 719 ff.
- KNUR Unternehmensformen und Steuerrecht unter
besonderer Berücksichtigung des Steuer-
neuordnungsgesetzes
in: Festschrift für SCHMIDT-RIMPLER,
Karlsruhe 1957, S. 303 ff.
- Besprechung des Handbuches der GmbH & Co.
von Malte Hesselmann
7. Aufl. 1964
in: DNotZ 1964, S. 702 ff.
- KÖHLER Die GmbH & Co
in: StbJb 1954/55, S. 233 ff.
- KORMANN Betriebsvermögen und Gewinnverteilung bei
der GmbH & Co.KG unter steuerlichen Ge-
sichtspunkten
in: DB 1972, S. 694 ff.
- KORN Zur Besteuerung der GmbH & Co
- Hinweise für die Beratungspraxis -
in: Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 ff.
- KROPFF Aktiengesetz, Textausgabe mit Begründung
Düsseldorf 1965
- KRÜGER Staatsverfassung und Wirtschaftsverfassung
in: DVBl. 1951, S. 361 ff.
- KUHN Haftungsproblem bei der GmbH & Co
in: Ehrengabe für Bruno Heusinger, heraus-
gegeben von Roderich Glanzmann, München
1968, S. 203 ff.

- LEHMANN Gesellschaftsrecht
2. Aufl., Berlin - Frankfurt a.M. 1959
- LEHMANN-DIETZ Gesellschaftsrecht
3. Aufl., Berlin - Frankfurt a.M. 1970
- LEHMANN-RING Das Handelsgesetzbuch für das deutsche Reich
Band I, 2. Aufl., Berlin 1914
- LERSCH-SCHAAF Steuerliche Behandlung einer Komplementär-GmbH, die weder am Kapital und am Gewinn noch an den stillen Reserven der KG beteiligt ist und nur eine Risikoprämie und Auslagenersatz erhält
in: GmbH-Rdsch. 1973, S. 167 f.
- LICHT Zur Firmenbildung bei der GmbH & Co
in: GmbH-Rdsch. 1961, S. 180 f.
- LIMBACH Theorie und Wirklichkeit der GmbH
- Die empirischen Normaltypen der GmbH und ihr Verhältnis zum Postulat von Herrschaft und Haftung -
Berlin 1966
- Die beschränkte Haftung in Theorie und Wirklichkeit
in: GmbH-Rdsch. 1967, S. 71 ff.
- Der Referentenentwurf zu einem neuen GmbHG und der Trend zum Unternehmensrecht
in: GmbH-Rdsch. 1970, S. 87 ff.
- LINK Gesellschaftsteuer der GmbH & Co.KG nach neuem Recht
in: DB 1972, S. 160 ff.
- LITTMANN Das Einkommensteuerrecht
10. Aufl., Stuttgart 1972
- LOHMANN Gesellschaftsrechtliche Grundtypenverbindungen als Unternehmensformen von Familiengesellschaften
- GmbH & Co und Doppelgesellschaft als Gestaltungsmittel der Nachfolge im Einzelunternehmen -
Diss., Göttingen 1959
- LOOS Resümee der praktischen Erfahrungen mit dem Umwandlungssteuergesetz 1969 und Ausblick auf die Auswirkungen der geplanten Körperschaftsteuerreform auf das UmwStG
in: Jb FfSt 1971/72, S. 191 ff.
- Umwandlungssteuergesetz 1969
Düsseldorf 1973

- V. MANGOLDT-KLEIN Das Bonner Grundgesetz
Bd. 1 (Art. 1 - 28), 2. Aufl.,
Berlin - Frankfurt 1957
- MAYER-WEGELIN Die Körperschaftsteuer-Erhöhung
- ein neuer Begriff
in: BB 1976, S. 1599 ff.
- MERTENS Die Einmann-GmbH & Co.KG und das Problem
der gesellschaftsrechtlichen Grundtypen-
vermischung
in: NJW 1966, S. 1049 ff.
- GmbH + Co und Gesellschaftsrechtsdogmatik
in: GmbH-Rdsch. 1967, S. 45 ff.
- MERTENS-NEUPEL Kann eine Personengesellschaft Gesell-
schafterin einer anderen Personengesell-
schafterin sein?
in: GmbH-Rdsch. 1970, S. 211 ff.
- MESSMER Gesellschaftsteuer bei der GmbH & Co.KG
in: BB 1970, S. 875 ff.
- Die Gesellschaftsteuer im Wandel der
Rechtsprechung
in: StbJb 1970/71, S. 235 ff.
- Zur kapitalverkehrsteuerlichen Anerkennung
der "dreistufigen" GmbH & Co
in: DB 1971, S. 1034 f.
- MEYER-ARNDT Steuerliche Gestaltungsfreiheit der
GmbH & Co.KG
in: StbJb 1971/72, S. 137 ff.
- MICHALSKI Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglich-
keiten zur Perpetuierung von Unternehmen
Heidelberg - Hamburg 1980
- MITTELBACH Bedeutung der GmbH & Co.KG nach der Kör-
perschaftsteuerreform
in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1977,
S. 225 ff.
- MÜLLER Haftungsfragen im Zusammenhang mit der Ge-
schäftsführung der GmbH & Co.KG durch die
Komplementär-GmbH
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 18 ff.
- MÜLLER-ERZBACH Die Haftung und die Vermögensbeteiligung des
Kommanditisten und des stillen Gesellschafters,
besonders im Falle ihrer Anteilnahme an der
Unternehmensverwaltung
in: Festschrift für HEYMANN, Beiträge zum
Wirtschaftsrecht, Bd. II, Weimar 1940, S. 737 ff.
- Deutsches Handelsrecht
2. und 3. Aufl., Tübingen 1928

- MÜLLER-ERZBACH Das private Recht der Mitgliedschaft
als Prüfstein eines kausalen Rechts-
denkens
Weimar 1948
- Das Erfassen des Rechts aus den Ele-
menten des Zusammenlebens, veranschau-
licht am Gesellschaftsrecht
in: AcP 154 (1955), S. 299 ff.
- Neue Probleme Bericht über die Ergebnisse der Kölner
Trainingstagung des Arbeitskreises
"Neue Probleme der GmbH & Co"
Herausgegeben vom Arbeitskreis für
Steuerrecht GmbH, Köln 1969
- NEUFELD-SCHWARZ Handelsgesetzbuch
Band I, Berlin 1931
- NEUHAUS Gesellschaftsteuer bei der doppelstöcki-
gen GmbH & Co.KG
in: NJW 1972, S. 137 ff.
- NIETHAMMER Haftung eines zum Prokuristen bestellten
Kommanditisten
in: BB 1959, S. 725 f.
- NIPPERDEY Freie Entfaltung der Persönlichkeit
in: Die Grundrechte, Handbuch der Theorie
und Praxis der Grundrechte
Bd. IV, 2. Halbbd., Berlin 1962, S. 869 ff.
- NISSSEN Die Ertragsteuern bei der GmbH & Co.KG
in: DB 1971, S. 2226 ff.
- NITSCHKE Die körperschaftlich strukturierte Per-
sonengesellschaft
Bielefeld 1970
- NÖLL v.d. NAHMER Lehrbuch der Finanzwissenschaft
Bd. 2: Spezielle Steuerlehre
Köln - Opladen 1964
- OERTMANN Bürgerliches Gesetzbuch
Bd. II, 2. Halbbd., 5. Aufl., Berlin 1929
- PAULICK Die eingetragene Genossenschaft als Bei-
spiel gesetzlicher Typenbeschränkung
- Zugleich ein Beitrag zur Typenlehre
im Gesellschaftsrecht -
Tübingen 1954
(zit.: Genossenschaft)
- Handbuch der stillen Gesellschaft
Köln 1959

- PAULICK in: Handbuch der Personengesellschaften
Köln 1967
(zit.: PAULICK, Handbuch)
- PETER Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und
Unternehmensformen
3. Aufl., Herne - Berlin 1971
- PFANDER Kann eine Personengesellschaft Gesell-
schafterin einer anderen Personenge-
sellschaft sein?
- Problem der indirekten Gesellschafter-
identität -
in: DB 1969, S. 823 ff.
- PINGGERA Erste Erkenntnisse der Praxis des neuen
Körperschaftsteuerrechts
in: DB 1976, S. 1927 ff.
- PLANDER Die Geschäfte des Gesellschafter-Geschäfts-
führers der Einmann-GmbH mit sich selbst
Köln 1969
- PLEYER Nochmals: Zur Firmenbildung bei der GmbH
& Co
in: GmbH-Rdsch. 1962, S. 14
- Anmerkung zum Urteil des BGH vom 30.11.
1967 - II ZR 68/65 -
in: GmbH-Rdsch. 1968, S. 164 f.
- PLUM Der fortschreitende Strukturwandel der
Personalgesellschaft durch Vertragsgestal-
tung
in: Hundert Jahre Deutsches Rechtsleben,
Festschrift zum hundertjährigen Bestehen
des deutschen Juristentages 1860 - 1960,
Karlsruhe 1960, S. 137 ff.
(zit.: PLUM, Festschrift Deutscher Juri-
stentag)
- POST Die GmbH + Co.KG - steuerlich günstigste
Unternehmensform?
Köln 1969
- PRIESE Die GmbH & Co. im Steuerrecht
in: BB 1953, S. 793 ff.
- PRIESTER Obligatorischer Zusatz "GmbH & Co" auch
bei abgeleiteter Firma?
in: NJW 1975, S. 238 f.
- PÜSCHEL Veränderungen der Unternehmensform im
Umsatzsteuerrecht
in: DStZ 1970, S. 81 ff.

- RASNER Die atypische stille Gesellschaft
ein Institut des Gesellschaftsrechts
Bielefeld 1961
- REHBINDER Gelten die neuen Bewertungsvorschriften
des Aktienrechts auch für Unternehmen
mit anderer Rechtsform?
in: NJW 1966, S. 1549 ff.
- REINHARDT Gesellschaftsrecht - Ein Lehrbuch -
Tübingen 1973
- Gedanken zum Identitätsproblem bei der
Einmanngesellschaft
in: Festschrift für Heinrich LEHMANN
zum 80. Geburtstag, Bd. II,
Berlin - Tübingen - Frankfurt a.M. 1956
- RIECHERT Die Firma der GmbH & Co
in: DB 1956, S. 493 ff.
- RINCK Wirtschaftsrecht
Köln - Berlin - Bonn - München 1963
- RITTER Kommentar zum Handelsgesetzbuch
2. Aufl., München - Berlin 1932
- RÖMER Zugehörigkeit von Grundstücken zum Be-
triebsvermögen einer Personengesell-
schaft
in: DB 1958, S. 1082 ff.
- ROSE Betrieb und Steuer
2. Buch: Die Verkehrsteuern - Umsatzsteuer -
Wiesbaden 1970
- Wichtige Teilsteuersätze ab 1. Januar 1975
in: DB 1974, S. 2122 f.
- ROSENAU Aktuelle Einzelfragen zur GmbH & Co.KG
in: DB 1967, S. 1102 ff.
- RÜCKERT Zur steuerlichen Gewinnverteilung bei der
GmbH & Co.KG
in: DB 1966, S. 1943 ff.
- RUTH Eigene Aktien und Verwaltungsaktien
Berlin 1928
(Heft 9 der Gesellschaftsrechtlichen Ab-
handlungen, herausgegeben von Nußbaum)
- SACHS Klarstellender Zusatz bei einer aus mehre-
ren oder nicht allen Gesellschafternamen
nachgebildeten Firma einer GmbH erforder-
lich?
Anmerkung zum Beschluß des BGH v. 18.9.
1975 (DB 1975, S. 2172)
in: DB 1975, S. 2423

- SACHS Zur Firma der GmbH & Co. Besprechung des
BGH-Beschlusses vom 18.9.1975
in: GmbH-Rdsch. 1976, S. 277 ff.
- SANDROCK Grundbegriffe des Gesetzes gegen Wett-
bewerbsbeschränkungen
Köln - Opladen 1966
- SCHAAF Zur Mitunternehmerschaft einer beschränkt
steuerepflichtigen Komplementär-GmbH, die
weder am Gewinn noch am Verlust einer
GmbH & Co.KG beteiligt ist
in: GmbH-Rdsch. 1975, S. 209 f.
- SCHÄFER Zulässigkeit und rechtliche Grenzen der
GmbH u. Co
Diss., Frankfurt a.M. 1965
- SCHUEURLE Das Wesen des Wesens
in: AcP 163 (1964), S. 429 ff.
- SCHILLING Die Einmanngesellschaft und das Einzel-
unternehmen mbH
in: JZ 1953, S. 161 ff.
- Rechtspolitische Gedanken zur GmbH & Co
in: Festgabe für KUNZE, Berlin 1969,
S. 189 ff.
- Die Handelsgesellschaft auf Einlagen,
die GmbH & Co.KG und die GmbH-Reform
in: BB 1972, S. 1 ff.
- SCHLEGELBERGER Handelsgesetzbuch
(Bearbeiter) Erläutert von GESSLER, HILDEBRANDT u.a.
4. Aufl., Bd. I: §§ 1 - 104,
 Berlin - Frankfurt 1960
 Bd.II: §§ 105 - 177, 335 - 342,
 Berlin - Frankfurt 1963
- SCHLUTIUS Der Mantelkauf mit Verlustabzug
in: GmbH-Rdsch. 1964, S. 129 ff.
- SCHMIDT, H.M. Brauchen wir eine "Kommanditgesellschaft
mit beschränkter Haftung" ?
I. Ein Plädoyer für die GmbH
in: BB 1969, S. 341 f.
- SCHMIDT, L. Die Körperschaftsteuerreform
in: NJW 1976, S. 2233 ff.
- SCHMIDT-SALZER Zur Führung des GmbH & Co. - Zusatzes
durch Kommanditgesellschaften
in: NJW 1975, S. 1481 f.

- SCHOENLE Grundtypenvermischung im neuen Recht.
Insbesondere die Kapitalgesellschaften
als Mitglieder von Personengesellschaften
Berlin 1935
- SCHOLZ Kommentar zum GmbH-Gesetz
5. Aufl., Köln - Marienburg 1964
- SCHOLZ-FISCHER GmbH-Gesetz
8. Aufl., Köln 1977
- SCHULER Einziehung von GmbH-Anteilen kraft
Satzung
in: GmbH-Rdsch. 1962, S. 114 ff.
- SCHULZE zur Die Behandlung der Komplementär-GmbH
WIESCHE in der Bilanz der GmbH & Co.KG
in: DB 1969, S. 1904 ff.
- SEITHEL Ertragsteuerliche Probleme der GmbH &
Co.KG
in: Steuer-Kongreß-Report 1969, S. 185 ff.
- Mindestgewinnanteil und Mitunternehmer-
eigenschaft der Komplementär-GmbH
in: GmbH-Rdsch. 1975, S. 134 ff.
- SERICK Rechtsform und Realität juristischer
Personen
Berlin - Tübingen 1955
- SIEBERT Einmann-GmbH und Strohmann-Gründung
in: BB 1954, S. 417 ff.
- Aktuelle Rechtsfragen zur Mitgliedschaft
in Personengesellschaften
in: StbJb 1955/56, S. 299 ff.
- SIGLOCH Über die Rechtsprechung des Bundesfinanz-
hofs zur Gesellschaftsteuer
in: GmbH-Rdsch. 1970, S. 42 ff.
- SIMON Kann die GmbH + Co.KG Inhaberin der Ge-
schäftsanteile ihrer persönlich haften-
den Gesellschafterin sein?
in: DB 1963, S. 1209 f.
- Die Wahl der Unternehmensform nach der
Reform der Körperschaftsteuer
in: NJW 1978, S. 682 ff.
- SIMON-v. Gesellschaftsformen im Wirtschaftsleben
SCHÖNFELD Flensburg 1960

- SOERGEL- SIEBERT Bürgerliches Gesetzbuch
Band III (§§ 611 - 853), 10. Aufl.,
Stuttgart - Berlin - Köln - Mainz 1969
- STAAB Die Vertretung einer Kommanditgesell-
schaft durch einen Kommanditisten
in: BB 1959, S. 435 f.
- STAUB
(Bearbeiter) Kommentar zum Handelsgesetzbuch
14. Aufl., Bd. I: §§ 1 - 177
bearbeitet von BONDI, PINNER,
Berlin - Leipzig 1972
- STAUDINGER Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch
Bd. II, 3. Teil, 4. Lfg. (§§ 709 - 740),
10. Aufl., Berlin 1942
(zit.: STAUDINGER - Bearbeiter)
Bd. II, 4. Teil, 1. Lfg. (§§ 705 - 740)
11. Aufl., Berlin 1958
(zit.: Bearbeiter in STAUDINGER)
- STEHLE-STEHLE Die Gesellschaften
2. Aufl., Stuttgart - München - Hannover
- SUDHOFF Das Ende der "doppelstöckigen" GmbH
& Co.KG
in: DB 1978, S. 1052 ff.
- Der Gesellschaftsvertrag der GmbH + Co
3. Aufl., München 1975
(zit.: GmbH & Co.)
- Der Gesellschaftsvertrag der Personen-
gesellschaften
5. Aufl., München 1978
(zit.: Personengesellschaften)
- Gesellschaftsrechtliche Gefahrenpunkte
im Verträge der GmbH & Co
in: Aktuelle Probleme, S. 55 ff.
- Die gesellschaftsrechtliche Problematik
der GmbH & Co.KG
1. Teil: Angleichung und Ausrichtung von
GmbH- und KG-Vertrag
2. Teil: Verkoppelung von GmbH- und KG-
Beteiligung, Haftung und Haf-
tungsdurchgriff
in: NJW 1967, S. 2133 ff. u. S. 2181 ff.
- Die Komplementär-GmbH als "Nicht-Unter-
nehmer"
in: GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 ff.

- SUDHOFF GmbH & Co und Kapitalverkehrsteuer
in: NJW 1969, S. 1825 ff.
- Die Umwandlung einer GmbH in eine GmbH
& Co.KG - steuerlich gesehen -
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 261 ff.
- Der Antrag auf Eröffnung des Konkurs-
oder Vergleichsverfahrens
in: NJW 1973, S. 1829 ff.
- Rechte und Pflichten des Kommanditisten
Köln 1965
- THEIS Anmerkung zum Urteil des BFH v.
18.10.1961 - I 115/60 -
in: StRK-Anmerkungen, EStG § 5 R. 286
- THIEL Die kapitalistisch organisierte GmbH
+ Co.KG
- Eine ergänzende Betrachtung zum Urteil
des BFH vom 15.11.1967 - IV R 139/67 -
in: DB 1968, S. 1870 ff.
- Wegweiser durch den Irrgarten der kör-
perschaftsteuerlichen Anrechtsvorschriften
in: DB 1976, S. 1495 ff.
- TIEFENBACHER Anmerkung zum Beschluß des OLG Frankfurt
vom 7.11.1962 - 6 W 387/62 - (BB 1963,
S. 108)
in: BB 1963, S. 109 f.
- Anmerkung zum Beschluß des BGH vom 14.7.
1966 - II ZB 4/66 - (BB 1966, S. 916 ff.)
in: BB 1966, S. 917
- TILLMANN GmbH & Co.KG: Ein Weg zur Vermögensbildung
und Mitbestimmung
in: DB 1970, S. 2157 ff.
- TIPKE Zur Methode der steuerrechtlichen Negation
von Familien-Personengesellschaften
- Zugleich eine Besprechung des BFH-
Urteils - IV R 178/68 (BFHE 98, S. 405 ff.)
in: StuW 1972, S. 55 ff.
- TIPKE-KRUSE Reichsabgabenordnung, Kommentar
2. - 5. Aufl., Köln 1965/72
- UNGER Der Erwerb eigener Anteile durch die Ge-
sellschaft mit beschränkter Haftung
Leipzig 1925
- VEISMANN Die Sachfirma der GmbH
in: DB 1966, S. 99 ff.

- VEISMANN Die GmbH + Co. als Handelsgesellschaft
in: BB 1970, S. 1159 f.
- Zur Firma der GmbH & Co
in: DB 1966, S. 529 f.
- Verbreitung und wirtschaftliche Bedeutung der GmbH & Co.KG
in: GmbH-Rdsch. 1969, S. 69 ff.
- VOGEL Die Gesellschaftsteuerpflicht der GmbH & Co
in: BB 1970, S. 269 ff.
- VOSS Steuerliche Aspekte bei Entstehung von Einmann-GmbH
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 9 ff.
- WALDMANN Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft
in: DR 1938, S. 51 ff.
- WEBER Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen
Bd. 1: Die Struktur der Gesellschafts- und Beteiligungsformen
Frankfurt a.M. 1971
- WEBER-JANSEN Unbeschränkt haftende Kommanditisten in der GmbH & Co.KG
in: NJW 1971, S. 1678 ff.
- WEISSENBORN Die GmbH & Co.KG
in: DStR 1966, S. 337 ff.
- WELLMANN Zur Problematik der Firmenbildung bei der GmbH & Co
in: GmbH-Rdsch. 1962, S. 210 ff.
- WESSEL Anmerkung zum Beschluß des OLG Celle v. 16.6.1976 - 9 Wx 4/76 -
in: BB 1976, S. 1096 f.
- Die Firma der "GmbH & Co."
in: BB 1966, S. 1327 ff.
- Die GmbH + Co. als Handelsgesellschaft
in: BB 1970, S. 1276 f.
- WESTERMANN, H. in: Handbuch der Personengesellschaften
Köln 1967
(zit.: H. WESTERMANN, Handbuch)
- WESTERMANN, H.P. Zur "Handelsgesellschaft auf Einlagen"
in: ZRP 1972, S. 93 ff.

- WESTERMANN, H.P. Vertragsfreiheit und Typengesetzlichkeit im Recht der Personengesellschaften
Heidelberg - New York 1970
(zit.: Vertragsfreiheit)
- WETTER Die Kommanditgesellschaft mit beschränkter Haftung (KGmbH)
in: BB 1968, S. 734 f.
- Brauchen wir eine "Kommanditgesellschaft mit beschränkter Haftung" ?
II. Gegenstellungnahme
in: BB 1969, S. 342
- WIDMANN-MAYER Umwandlungsrecht
Bonn 1970
- WIEDEMANN Besprechung der Entscheidung BGHZ 62, 216 (Urt. v. 18.3.1974 - II ZR 167/72)
in: ZGR 1975, S. 354 ff.
- Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei Handelsgesellschaften
München - Berlin 1965
- WIELAND Handelsrecht Bd. I:
Das kaufmännische Unternehmen und die Handelsgesellschaften
München - Leipzig 1921
- WIETHÖLTER Die GmbH & Co.KG
- Chancen und Grenzen
in: Aktuelle Probleme, S. 11 ff.
- WILKE-KÖHLER Handbuch der GmbH
2. Aufl., Köln 1961
- WINKLER Die Gründung von Handelsgesellschaften in steuerlicher Sicht
in: NJW 1969, S. 1935 ff.
- Der Erwerb eigener Geschäftsanteile durch die GmbH
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 73 ff.
- WINTER Die wechselseitige Beteiligung von Aktiengesellschaften
Köln 1960
- Grundsätzliche Fragen zum Regierungsentwurf eines GmbH-Gesetzes
Teil I: Übersicht über die Änderungsvorschläge
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 5 ff.
Teil II: Rechtspolitische Würdigung
in: GmbH-Rdsch. 1972, S. 26 ff.

- WÖHE Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Bd. II, 1. Halbband, 2. Aufl.,
Berlin - Frankfurt a.M. 1965 (Nach-
druck 1973)
- WÜRDINGER Arbeitsberichte der Akademie für Deut-
sches Recht Nr. 10. Das Recht der Per-
sonalgesellschaften, 1. Teil, Die Kom-
manditgesellschaft
München - Berlin 1939
- ZARTMANN-LITFIN Unternehmensform nach Maß
Stuttgart 1970
- ZIELINSKI Grundtypenvermischung und Handelsgesell-
schaftsrecht. Der Eintritt von Kapital-
genossenschaften in Personengesellschaf-
ten, seine wirtschaftliche Bedeutung
und rechtliche Zulässigkeit
Marburg 1925
(Nr. 40 der Reihe: Arbeiten zum Handels-
gewerbe und Landwirtschaftsrecht, heraus-
gegeben von E. Heymann)
- ZINTZEN Die Gesellschaft mit beschränkter Haf-
tung u. Co
in: GmbH-Rdsch. 1950, S. 116 ff.
- ZINTZEN Zweifelsfragen zur GmbH & Co
in: GmbH-Rdsch. 1953, S. 23 ff.
- ZÖLLNER Die Schranken mitgliedschaftlicher Stimm-
rechtsmacht bei den privatrechtlichen
Personenverbänden
München - Berlin 1963

Abkürzungsverzeichnis

=====

a.A.	- anderer Ansicht
a.a.O.	- am angeführten Ort
Abs.	- Absatz
AcP	- Archiv für civilistische Praxis
a.E.	- am Ende
AG	- Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	- Aktiengesetz
Allg.Einl.	- Allgemeine Einleitung
Anh.	- Anhang
Anm.	- Anmerkung
AO	- Abgabenordnung
Art.	- Artikel
BayObLG	- Bayrisches Oberstes Landesgericht
BB	- Der Betriebsberater
Beschl.	- Beschluß
Bd.	- Band
BewG	- Bewertungsgesetz
BFH	- Bundesfinanzhof
BFHE	- Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BGB	- Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	- Bundesgesetzblatt
BGH	- Bundesgerichtshof
BGHZ	- Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMWF	- Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen
BR	- Bundesrat
BStBl.	- Bundessteuerblatt
BT	- Bundestag
BVerfG	- Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	- Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

DB	- Der Betrieb
ders.	- derselbe
dies.	- dieselbe(n)
Diss.	- Dissertation
DJT	- Deutscher Juristentag
DJZ	- Deutsche Juristen-Zeitung
DM	- Deutsche Mark
DNotV	- Zeitschrift des Deutschen Notarvereins
DNotZ	- Deutsche Notar-Zeitschrift
DÖV	- Die Öffentliche Verwaltung
DR	- Deutsches Recht
Drucks.	- Drucksache
DStR	- Deutsches Steuerrecht
DStZ	- Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	- Deutsches Verwaltungsblatt
DVO	- Durchführungsverordnung
DVR	- Deutsche Verkehrs-Rundschau
E	- Entwurf
EFG	- Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAktG	- Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EGAO	- Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGGmbHG	- Einführungsgesetz zum Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
EGHGB	- Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
Erl.	- Erlaß
Est.	- Einkommensteuer
ESTG	- Einkommensteuergesetz
etc.	- et cetera
FG	- Finanzgericht
FinMin.	- Finanzministerium
FR	- Finanz-Rundschau / Deutsches Steuerblatt
Fußn.	- Fußnote
GenG	- Genossenschaftsgesetz
GmbHG	- Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbH-Rdsch.	- Rundschau für GmbH, GmbH-Rundschau
Gr.S.	- Großer Senat
Halbs.	- Halbsatz
HFR	- Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGaE	- Handelsgesellschaft auf Einlagen
HGB	- Handelsgesetzbuch
HRR	- Höchststrichterliche Rechtsprechung
i.d.F.	- in der Fassung
IHK	- Industrie- und Handelskammer
Inf.	- Die Information über Steuer und Wirtschaft
insbes.	- insbesondere
i.V.mit	- in Verbindung mit
JA	- Juristische Arbeitsblätter
Jb FfSt.	- Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	- Juristische Schulung
JW	- Juristische Wochenschrift
KG	- Kammergericht
KGaA	- Kommanditgesellschaft auf Aktien
KGmbH	- Kommanditgesellschaft mit beschränkter Haftung
KGJ	- Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit
KiSt.	- Kirchensteuer
KSt.	- Körperschaftsteuer
KStG	- Körperschaftsteuergesetz
KVStG	- Kapitalverkehrsteuergesetz
LAG	- Landesarbeitsgericht
Lfg.	- Lieferung
LG	- Landgericht

m.N.	- mit Nachweisen
m.w.N.	- mit weiteren Nachweisen
n.F.	- neue Fassung
NJW	- Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	- Nummer
NRW	- Nordrhein-Westfalen
OFH	- Oberster Finanzgerichtshof
OHG	- Offene Handelsgesellschaft
OLG	- Oberlandesgericht
OLGE	- Sammlung der Rechtsprechung der Oberlandesgerichte
R.	- Rechtsspruch
Rdnr.	- Randnummer
Reg.Entw.	- Regierungsentwurf
RFH	- Reichsfinanzhof
RFHE	- Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	- Reichsgericht
RGBl.	- Reichsgesetzblatt
RGRK	- Reichsgerichtsräte-Kommentar
RGSt	- Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	- Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RPfleger	- Der Deutsche Rechtspfleger
r. Sp.	- rechte Spalte
Rspr.	- Rechtsprechung
RStBl.	- Reichssteuerblatt
S.	- Seite
Seuff.Arch.	- Seufferts Archiv für Entscheidungen der Obersten Gerichte
Sp.	- Spalte
StAnpG	- Steueranpassungsgesetz
StbJb	- Steuerberaterjahrbuch
StEK	- Steuererlasse in Karteiform

StRK	- Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	- Steuer und Wirtschaft
UmwErgG	- Gesetz zur Ergänzung der handelsrechtlichen Vorschriften über die Änderung der Unternehmensform
UmwG	- Umwandlungsgesetz
UmwStG	- Umwandlungssteuergesetz
Urt.	- Urteil
v.	- vom
vgl.	- vergleiche
v.H.	- vom Hundert
Vorbem.	- Vorbemerkungen
WM	- Wertpapier-Mitteilungen
z.B.	- zum Beispiel
ZHR	- Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht
ZGR	- Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZRP	- Zeitschrift für Rechtspolitik
z.T.	- zum Teil

Einleitung

I. Ausgangslage

Die heute bedeutendste Form der Verflechtung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft ist die GmbH & Co.KG. Ihre in den letzten zwei Jahrzehnten stark gewachsene Verbreitung ¹⁾ in Industrie und Handel deutet darauf hin, daß sich mit Hilfe dieser Gesellschaftsform bestimmte gesellschaftsrechtliche und betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte besser miteinander verbinden lassen als mit den gesetzlich geregelten Unternehmensformen. Die Gründe dafür liegen einerseits in der im Gesetz gewährten Gestaltungsfreiheit für die GmbH und die Kommanditgesellschaft, andererseits in der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung von Personal- und Kapitalgesellschaft. Die dispositiven Vorschriften dieser beiden Gesellschaftstypen haben die Wirtschaft in die Lage versetzt, ihre jeweils individuellen Wünsche in steuerrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Hinsicht weitgehend in der Gesellschaftsform der GmbH & Co.KG zu verwirklichen. Dadurch ist eine Vielzahl von Erscheinungsformen entstanden, deren mangelnde Differenzierung für ihre Beurteilung sich als ein Hindernis für das Verständnis der Unternehmensform der GmbH & Co.KG erweist. Deshalb fühlte sich das Schrifttum immer wieder bemüht, "Plädoyers" für diese "moderne Unternehmensform" ²⁾ zu halten, wobei allerdings der Eindruck entstand, daß das noch in der Öffentlichkeit vorhandene Unbehagen ³⁾ durch diese "Verteidigungen" gefördert wurde. Dazu tragen in den letzten Jahren in besonderem Maße Vergleiche und Konkurse von GmbH & Co.Kommanditgesellschaften bei, die unter Ausnutzung von Steuervorteilen als sogenannte Abschreibungs- oder Finanzierungsgesellschaften entstanden sind. Die Ursachen dafür werden von

1) Vgl. z.B. die Angaben von VEISMANN über Untersuchungen im Bezirk der Industrie- und Handelskammer Osnabrück, GmbH-Rdsch. 1969, S. 69, und die Aktuellen Informationen, GmbH-Rdsch. 1974, S. 91.

2) Vgl. den Untertitel von BÖTTCHER, GmbH & Co.

3) Vgl. die für das Unbehagen symptomatischen Bezeichnungen bei WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (12).

der Öffentlichkeit zumindest in gleicher Weise der Gesellschaftsform der Unternehmen zugeschrieben wie einem mangelhaften Management, besonderen wirtschaftlichen Umständen oder gar betrügerischen Manipulationen der Initiatoren dieser Gesellschaften¹⁾.

II. Problemstellung, Aufgabe der Arbeit und Gang der Darstellung

Das Gesellschaftsrecht wird heute mehr denn je durch die auf die Interessen der Wirtschaft bezogene Vertragspraxis mit einem rein technisch-instrumentalen Denken konfrontiert. Dieses Denken höhlt die gesetzlich vorgegebenen gesellschaftsrechtlichen Strukturen immer stärker aus, weil es die Frage nach der richtigen Gesellschaftsform aufgrund einer Reihe von Kriterien beantwortet, die in erster Linie nicht mehr gesellschaftsrechtlich bedingt sind²⁾. Es werden weiterhin Ansätze sichtbar, institutionelle Bindungen im Rahmen spezifisch gesellschaftsrechtlicher Strukturen für primär wirtschaftliche Konzeptionen einzuschränken. Dies gilt insbesondere für die GmbH & Co.KG. Würden diese Ansätze weiter ausgebaut werden, so bestünde die Gefahr, daß der Inhalt gesetzlicher Gesellschaftsformen aufgrund wirtschaftlicher Interessen verwischt, gesprengt oder letztlich vollends bedeutungslos wird. Zwar sollten moderne, durchaus auch komplizierte Entwicklungen nicht verhindert werden; jedoch fällt

-
- 1) Nach Angaben der Wirtschaftsauskunftei Creditreform aus dem Jahre 1978 liegt bezogen auf die Rechtsform der insolvent gewordenen Unternehmen die GmbH & Co.KG an der Spitze. Hauptgrund sei die völlig unzureichende Kapitalausstattung. Unseriöse Geschäftsleute bevorzugten häufig diese Rechtsform. Rund 90 % der von Creditreform untersuchten GmbH & Co.KG wiesen eine Haftungssumme von unter 60.000 DM aus. In der Tat wurde die Gesellschaftsform der GmbH & Co.KG als ein Instrument wirtschaftsschädigenden Verhaltens benutzt. Hierzu und zu dem Versuch, die Frage nach den Ursachen des Zusammenhangs zwischen der Rechtsform der GmbH & Co.KG und den kriminellen Verhaltensweisen zu beantworten, vgl. KLUGE, Kriminalistik 1977, S. 13 ff. m.w.N.
- 2) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1054).

es in erster Linie in die Kompetenz des Gesetzgebers, durch eine Entinstitutionalisierung im Bereich der einzelnen Typen des Gesellschaftsrechts oder durch Legalisierung neuer Gesellschaftsformen für eine Integration dieser modernen wirtschaftlichen Prozesse Sorge zu tragen. Solange dies nicht geschehen ist, sind die aufgrund unternehmenspolitischer Interessen entstandenen besonderen Gestaltungen der einzelnen Gesellschaftsformen auf Einhaltung der im einzelnen zwingenden Normen und auf einen differenzierten Interessenschutz in einer gewissen formalen Strenge zu überprüfen.

Dies ist im Hinblick auf die GmbH & Co.KG Aufgabe dieser Arbeit. Es werden verschiedene Grundtypen der GmbH & Co.KG, die sich in der Praxis herausgebildet haben, aufgezeigt¹⁾ und einer rechtlichen Wertung unterworfen. Hierbei werden nicht alle Gestaltungen berücksichtigt, die die positiv-rechtliche vertragliche Ausgestaltung innerhalb einer GmbH & Co.KG ermöglicht, sondern nur solche Gestaltungen, die sich als besondere, spezifisch innere Strukturen der Gesellschaftsform der GmbH & Co.KG darstellen. Als innere Strukturen sind im Rahmen dieser Arbeit Gestaltungen dann anzusehen, wenn sie besondere rechtliche und tatsächliche Veränderungen oder Konsequenzen auslösen; andernfalls handelt es sich um "Spielarten" der GmbH & Co.KG. Darüber hinaus gibt es wiederum "Spielarten" von inneren Strukturen. Die Grenze zwischen "Spielart" und innerer Struktur einer GmbH & Co.KG ist allerdings fließend.

Weiterhin werden die Motive für diese oder jene Gestaltung der GmbH & Co.KG durch ihre Gesellschafter untersucht, wobei jedoch nicht übersehen werden darf, daß jeweils eine Vielzahl von Motiven außerdem vorhanden ist, die nicht unbedingt für die letztlich gewählte Gestaltungsform ausschlaggebend zu sein braucht. Verschiedene Strukturen innerhalb einer Gesellschaft schließen sich nicht gegenseitig aus; vielmehr kann eine GmbH & Co.KG durchaus mehrere Strukturmerkmale in sich vereinigen. Es soll

1) Die Informationen hierfür wurden auch durch Einsichtnahme in verschiedene Gesellschaftsverträge von GmbH & Co.KGen gewonnen. Die Gesellschaftsverträge wurden verständlicherweise nur unter der Bedingung zur Verfügung gestellt, daß die beteiligten Gesellschaften namentlich nicht genannt werden und auf eine genaue Angabe der Verhältnisse verzichtet wird. Dem wird Rechnung getragen; deshalb kann der tatsächliche Bereich nicht mit konkreten Daten geschildert werden.

schließlich versucht werden, die Frage zu beantworten, ob die mit der jeweiligen Gestaltung verfolgten Ziele tatsächlich auch erreicht werden können.

Ausgangspunkt für die rechtliche Beurteilung dieser inneren Strukturen ist die grundsätzliche Zulässigkeit der GmbH & Co.KG. Die rechtliche Untersuchung der einzelnen inneren Strukturen orientiert sich nicht an den Wesensinhalten¹⁾ der der GmbH & Co.KG zugrundeliegenden Gesellschaften (GmbH und Kommanditgesellschaft), sondern konzentriert sich auf eine Überprüfung der Zulässigkeit dieser Gestaltungen nach handels- und bürgerlich-rechtlichen Normen. Steuerrechtliche Fragen werden nur insoweit behandelt, als diese für die jeweilige innere Struktur einer GmbH & Co.KG von besonderer Bedeutung sind.

Vor der eigentlichen Aufgabenstellung wird versucht, die Begriffsmerkmale der GmbH & Co.KG und der in ihr verbundenen Gesellschaftstypen aufzuzeigen, und eine Begriffsbestimmung der GmbH & Co.KG vorgenommen. Diesem schließt sich ein kurzer Überblick an über ihre Entstehungsgeschichte, ihre folgende Anerkennung durch die Zivil- und Finanzgerichte und ihre Behandlung durch den Gesetzgeber. Im Anschluß daran werden die von dem ältesten Schrifttum vertretenen wichtigsten Argumente gegen die Zulässigkeit der GmbH & Co.KG dargestellt, soweit diese nicht im Rahmen dieser Arbeit ohnehin behandelt werden.

1. Begriffsmerkmale und Begriffsbestimmung der GmbH & Co.KG

Die Vorschriften über die bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften gelten subsidiär für alle Personengesellschaften des Handelsrechts. Deshalb bestehen zwischen den einzelnen Gesellschaftstypen, die der Gesetzgeber unterschiedlich geregelt hat, weitgehende Querverbindungen. Es gibt darüber hinaus aber nicht nur Wechselbeziehungen bei Personengesellschaften, sondern auch zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften, die so stark werden

1) Das Wesensargument ist "zu allem fähig", vgl. SCHEUERLE, AcP 163 (1964), S. 429 (471).

können, daß von einer Kombination zweier verschiedener Gesellschaftsformen gesprochen werden kann¹⁾. Typisch dafür ist die im Aktiengesetz geregelte Kommanditgesellschaft auf Aktien.

Auf derselben Ebene²⁾ liegt die GmbH & Co.KG, die allerdings nicht kraft Gesetzes, sondern nur aufgrund vertraglicher Vereinbarung zustande kommt. Sie setzt sich aus zwei verschiedenen Gesellschaftstypen zusammen: Personalgesellschaft und Kapitalgesellschaft.

Ein allgemeiner Begriff der Personalgesellschaft und der Kapitalgesellschaft liegt zwar den gesetzlichen Regelungen der verschiedenen Formen der Personalgesellschaften³⁾ und Kapitalgesellschaften⁴⁾ zugrunde. Beide Gesellschaftstypen sind aber gesetzlich nicht definiert. Da jeder gesetzlichen Regelung immer nur ein Normfall als Typ zugrundeliegt, von dem im Einzelfall - insbesondere im Recht der Personengesellschaften - Abweichungen durch vertragliche Gestaltung möglich sind, müssen Personalgesellschaft und Kapitalgesellschaft durch eine Beschreibung von Merkmalen bestimmt werden, die nicht nur den Typ, sondern auch die möglichen Abweichungen umfassen⁵⁾.

1) LEHMANN-DIETZ, S. 18, 23; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 37.

2) BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 19, bezeichnen die GmbH & Co.KG als das Spiegelbild der Kommanditgesellschaft auf Aktien; ebenso ZARTMANN-LITFIN, S. 216; vgl. auch SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 37. Anders: BUCHWALD-TIEFENBACHER, S. 62, nennen die GmbH & Co.KG das Gegenteil der "Kommandit-GmbH", einer Rechtsfigur, bei der eine GmbH zu dem Zweck errichtet wird, um sich als Kommanditistin an einer Kommanditgesellschaft zu beteiligen, in der eine oder mehrere natürliche Personen Komplementäre sind.

3) Dazu zählen die Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts, die Offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft. Ob die Reederei eine Personengesellschaft ist, ist umstritten, vgl. LEHMANN-DIETZ, S. 19, 230; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 13 m.w.N.

4) Dazu rechnen die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die GmbH. Die bergrechtliche Gewerkschaft wird zwar auch zu den Kapitalgesellschaften gezählt (LEHMANN-DIETZ, S. 19), ist jedoch stark atypisch, da sie keine feste Kapitalgrundlage hat.

5) Die folgende Abgrenzung und Gegenüberstellung der beiden Gesellschaftstypen bezieht sich nur auf die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft und auf die Gesellschaften des Handelsrechts.

Die Personalgesellschaft kann als ein personenbezogener, nicht rechtsfähiger Verband umschrieben werden¹⁾. Ihre Grundlage sind die Persönlichkeiten der einzelnen Gesellschafter.

Die Personenbezogenheit äußert sich einmal darin, daß durch den Abschluß des Gesellschaftsvertrages, an dem jeder Gesellschafter beteiligt sein muß, ein gesellschaftsrechtliches Band zwischen der Gesellschaft und auch den Gesellschaftern untereinander entsteht²⁾. Das gesellschaftsrechtliche Band ist Grundlage der wichtigen gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht³⁾, in der ein Ausfluß der begriffsnotwendigen Pflicht zur Förderung des Gesellschaftszwecks zu sehen ist⁴⁾.

Eine weitere Folge der Personenbezogenheit ist es, daß wegen der Bedeutsamkeit der Person jedes Gesellschafters für die Existenz der Gesellschaft die gesetzliche Regelung keinen Mitgliederwechsel vorsieht - weder durch Ausscheiden eines Gesellschafters oder Übertragung der Mitgliedschaft noch durch Tod eines Gesellschafters -, so daß der Wegfall eines Gesellschafters die Gesellschaft auflöst⁵⁾.

Personenbezogen ist auch die organisatorische Konstruktion der Personalgesellschaft. Die Gesellschafter haben sich in einem Vertrag verpflichtet, einen gemeinsamen Zweck zu fördern (§ 705 BGB), also etwas gemeinsam zu tun. Die Personalgesellschaft stellt somit eine "Handlungsgemeinschaft"⁶⁾ dar. Die Gesellschafter werden weitgehend persönlich beansprucht. Sie sind zur persönlichen Leistung verpflichtet. Aus dem persönlichen

1) HUECK, Gesellschaftsrecht, S. 8; LEHMANN-DIETZ, S. 19; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 16, 17; H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 136 m.w.N.

2) H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 17.

3) H. WESTERMANN, a.a.O.

4) H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 143 m.w.N.

5) Vgl. §§ 723, 727, 728 BGB; § 131 Nr. 4-6 HGB; vgl. insgesamt genauer NITSCHKE, S. 31 ff.
Daß der Tod eines Kommanditisten die Gesellschaft nicht auflöst (§ 177 HGB), hat seinen Grund im kapitalistischen Einschlag der Kommanditistenstellung: Das Gesetz stellt die Einlage des Gesellschafters in den Vordergrund; der Person des Kommanditisten läßt es eine geringere Bedeutung zukommen. Vgl. H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 846; H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 142.

6) HUBER, S. 57.

Verpflichtetsein der Gesellschafter ergibt sich als wichtigste Folge ihre unmittelbare persönliche Haftung¹⁾ für die Gesellschaftsschulden. Die Geschäfte werden durch die Gesellschafter selbst geführt. Nach außen treten sie gemeinsam auf, entweder als Mehrheit von Personen im eigenen Namen oder es handelt einer von ihnen im Namen aller²⁾. Im Innenverhältnis gilt das gesellschaftsrechtliche Einstimmigkeitsprinzip³⁾. Die Gesellschaftergesamtheit ist stets in der Lage, die Gesellschaft bei allen Geschäftsführungshandlungen und Beschlüssen zu vertreten. Ihre Funktionen sind unbeschränkt. Zwar können einzelne Gesellschafter von der Stimmberechtigung, von der Vertretung und der Geschäftsführungsbefugnis ausgeschlossen werden, jedoch nicht alle. Nichtgesellschafter können die originären Rechte - Vertretungsmacht, Geschäftsführung und Stimmrecht -, so wie sie den Gesellschaftern zustehen, nicht erlangen⁴⁾; ihre Funktionen, die sie in der Gesellschaft ausüben, können jederzeit und in beliebiger Form durch alle Gesellschafter gemeinsam beschränkt werden. Die Personengesellschaft hat also keine "Organe". Eine solche Organisationsregelung bedeutet sogenannte Selbstorganschaft⁵⁾.

Die Personalgesellschaft entbehrt der Rechtsfähigkeit⁶⁾. Denn Träger der gesellschaftsrechtlichen Rechte und Pflichten ist

-
- 1) Vgl. dazu näher LEHMANN-DIETZ, S. 22.
 - 2) Die Offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft treten zwar nach außen unter ihrer Firma auf (§§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB). Die Firma ist jedoch rechtstheoretisch der Name der Gesellschafter; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 17.
 - 3) Ausführlich zu dem Einstimmigkeitsprinzip und den gesetzlichen Regelungen bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, der Offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft: NITSCHKE, S. 71 ff.
 - 4) Vgl. genauer H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 149 m.w.N.
 - 5) Vgl. hierzu insgesamt HUBER, S. 57 f.; HUECK, Gesellschaftsrecht, S. 8; NITSCHKE, S. 213 ff., 238 ff., 245 f.; H. WESTERMANN, a.a.O., Rdnr. 17.
 - 6) HUECK, Gesellschaftsrecht, S. 8; HUBER, S. 12 f.; LEHMANN-DIETZ, S. 19, 23; NITSCHKE, S. 151 f., H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 16.

nicht die Gesellschaft selbst, sondern deren Gesellschafter. Zwar müssen nicht alle Gesellschafter Träger der Rechte und Pflichten sein. Immer jedoch ist die Gesellschaft nicht selbst Rechtssubjekt¹⁾.

Das Recht der Personalgesellschaften kennt keine zwingenden Vorschriften über die Gründung einer Gesellschaft. Eine Personalgesellschaft entsteht nicht durch einen besonderen Gründungsakt, sondern durch einen Vertrag im Sinne des § 705 BGB. Die Vorschriften über die Auflösung einer Gesellschaft durch den Tod, Konkurs oder die Kündigung eines Gesellschafters - §§ 723, 727, 728 BGB; § 131 Nr. 4-6 HGB - sind ebenfalls nicht zwingender Natur. Durch Fortsetzungsklauseln im Gesellschaftsvertrag wird die Gesellschaft von der Gebundenheit an den jeweiligen Gesellschafterbestand weitgehend unabhängig²⁾. Die Vorschriften über Entnahmen³⁾, auch der Haft-einlagen, sind nachgiebig⁴⁾. Zwingende Vorschriften sind entbehrlich, da die Garantiefunktion zugunsten der Gläubiger durch die persönliche Haftung der Gesellschafter erfüllt wird⁵⁾.

- 1) Daran ändert für die Personalhandelsgesellschaften auch die Vorschrift des § 124 Abs. 1 HGB nichts. Danach kann die Offene Handelsgesellschaft - und auch die Kommanditgesellschaft, § 161 Abs. 2 HGB - "unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen". Da "Firma" die gemeinschaftliche Firma der Gesellschafter ist (§ 105 Abs. 1 HGB), besagt die Vorschrift nur, daß die Gesellschafter unter gemeinsamen Namen Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen können, nicht aber daß die Gesellschaft als solche rechtsfähig sein soll. Vgl. HUBER, S. 13 m.w.N.
- 2) Vgl. H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 609 zu § 131 Nr. 5 HGB, Rdnr. 610 zu § 131 Nr. 4 HGB, Rdnr. 620 ff., 627 ff. zu § 131 Nr. 6 HGB; ausführlich NITSCHKE, S. 38 ff. m.w.N.
- 3) Vgl. §§ 122, 161 Abs. 2, 169 HGB.
- 4) Vgl. hierzu insgesamt NITSCHKE, S. 59 ff.
- 5) H. WESTERMANN, a.a.O., Rdnr. 18.
Dem trägt auch die Änderung des § 130 a Abs. 1 Satz 1 HGB durch das Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 4.7.1980 (BGBl. 1980 I, S. 836) Rechnung. In dieser neuen Vorschrift besteht bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung die Konkursantragspflicht dann nicht, wenn letztlich eine natürliche Person haftet. Der gleiche Rechtsgedanke findet sich in § 172 a Satz 2 HGB, der ebenfalls am 1.1.1981 in Kraft tritt. Die Gleichstellung kapitaleretzender Gesellschafterdarlehn mit Gesellschaftskapital ist bei Haftung mindestens einer natürlichen Person nicht erforderlich.

Die Kapitalgesellschaft kann als ein kapitalbezogener, körperschaftsrechtlich organisierter, rechtsfähiger Verband beschrieben werden¹⁾. Bei ihr kommt es nicht wesentlich auf die Persönlichkeit des einzelnen Gesellschafters an; vielmehr steht die reine Kapitalbeteiligung im Vordergrund.

Die Kapitalbezogenheit bedeutet in erster Linie, daß die Kapitalgesellschaft ein ziffernmäßig festgelegtes (Grund- oder Stamm-) Kapital²⁾ hat. Das ist der Kapitalbetrag, den die Gesellschafter bei der Gründung der Gesellschaft mindestens aufzubringen haben. Das Grund- und Stammkapital ist in eine festgelegte Zahl ziffernmäßig bestimmter Kapitalanteile (Aktien, Geschäftsanteile) zerlegt. Jeder Kapitalanteil bedeutet eine Mitgliedstelle, die die mitgliedschaftlichen Rechte und Pflichten inhaltlich bestimmt und vermittelt.

Die Zahl der Mitgliedstellen bleibt konstant. Sie kann nur vermehrt oder vermindert werden durch eine Kapitalherauf- bzw. Kapitalherabsetzung³⁾. Die Veränderung der Mitgliedstellen ist somit kapitalbezogen.

Wer die Mitgliedstellen innehat, ist von sekundärer Bedeutung. Die Person der Mitglieder (Gesellschafter) tritt in den Hintergrund. Die Entpersönlichung durch das Hervortreten der Kapitalbeteiligung hat zur Folge, daß die Kapitalanteile (Mitgliedstellen) grundsätzlich frei veräußert werden können und vererblich sind⁴⁾. Der Gesellschafterwechsel vollzieht sich bei einer Kapitalgesellschaft also im Wege der Rechtsnachfolge durch Übertragung und Vererbung der Kapitalanteile. Das bedeutet, daß der Wegfall eines Gesellschafters durch Tod oder Konkurs den Bestand einer Kapitalgesellschaft nicht berührt⁵⁾.

1) Vgl. HUBER, S. 58; HUECK, Gesellschaftsrecht, S. 8 f.; LEHMANN-DIETZ, S. 9, 19; NITSCHKE, S. 36; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 17 ff.

2) Grundkapital bei der Aktiengesellschaft (§§ 1, 6 ff. AktG), Stammkapital bei der GmbH (§ 6 GmbHG).

3) H. WESTERMANN, a.a.O., Rdnr. 19.

4) Für die Geschäftsanteile der GmbH bestimmt das Gesetz ausdrücklich, daß sie "veräußerlich und vererblich" sind (§ 15 Abs. 1 GmbHG). Die Vererblichkeit der Aktie ergibt sich aus ihrer Übertragbarkeit.

5) NITSCHKE, S. 34 f., 36.

Aus der Übertragbarkeit und Vererbung der Kapitalanteile folgt, daß für einen Gesellschafterwechsel keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung aller Gesellschafter erforderlich ist. Damit stehen die Gesellschafter nicht in unmittelbaren gesellschaftsvertraglichen Beziehungen zueinander, so daß zwischen den Gesellschaftern meist kein gesellschaftsrechtliches Band entsteht¹⁾. Grundlage für eine solche Beziehung zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft kann einzig und allein die kapitalmäßige Beteiligung an dem (Grund- oder Stamm-) Kapital bilden²⁾.

Eine weitere Folge der Kapitalbezogenheit ist es, daß die Gesellschafter nicht persönlich für die Schulden der Gesellschaft haften. Es haftet nur das Vermögen der Gesellschaft. Zur persönlichen Mitarbeit sind die Gesellschafter grundsätzlich nicht verpflichtet³⁾.

Was die organisatorische Konstruktion anbelangt, so besitzt die Kapitalgesellschaft eine "korporative Verfassung"⁴⁾. Bei dieser Gesellschaft gilt das Handeln der Gesellschafter nicht - auch nicht das aller Gesellschafter gemeinsam - als Handeln der Gesellschaft. Um handlungsfähig zu sein, benötigt die Kapitalgesellschaft bestimmte Organe; in diesen wird der Wille der Gesellschaft gebildet und durch diese wiederum ausgeübt (Drittorganschaft). Hierdurch wird die Gesellschaft sowohl nach innen wie nach außen zu einem selbständigen Ganzen ausgestaltet, die von den Gesellschaftern getrennt gedacht werden kann und von ihrem Wechsel unabhängig ist. Die Zuständigkeit, kraft deren die Organe mit Wirkung für die Gesellschaft handeln, wird ihnen durch Gesetz und Satzung verliehen. Die Gesellschafter stellen nur ein "Gesellschaftsorgan mit beschränkter Zuständigkeit"⁵⁾

1) H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 17 m.w.N.

2) H. WESTERMANN, a.a.O., Rdnr. 18.

3) HUECK, Gesellschaftsrecht, S. 8 f.

4) HUBER, S. 58. Vgl. auch H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 20.

5) HUBER, a.a.O.

dar und sind nicht in der Lage, die Gesellschaft zu vertreten. Für die Willensbildung gilt das körperschaftliche Mehrheitsprinzip¹⁾. Es bedeutet, daß die Mehrheit der Gesellschafterwillen als Wille der Gesamtheit verselbständigt wird. Dem entspricht es im Außenverhältnis, daß die Kapitalgesellschaft im Rechtsverkehr als Einheit unter ihrem Namen auftritt²⁾.

Die Vorschriften über die Gründung einer Kapitalgesellschaft sind nicht formfrei, da sie nicht durch einen Vertrag im Sinne des § 705 BGB, sondern durch einen besonderen Gründungsakt entsteht³⁾. Auch die Vorschriften über die Aufbringung und Erhaltung des (Grund- und Stamm-) Kapitals sind zwingend⁴⁾. Denn dieses Kapital erfüllt eine Garantiefunktion zugunsten der Gesellschaftsgläubiger, die sich an die mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Gesellschaft und deren Vermögen halten müssen, da die Gesellschafter grundsätzlich nicht persönlich haften.

Die GmbH & Co.KG ist eine Personengesellschaft, und zwar eine Kommanditgesellschaft, in der eine GmbH - entweder allein oder zusammen mit anderen natürlichen oder juristischen Personen - persönlich haftende Gesellschafterin ist. In der Regel ist die GmbH jedoch der einzige Komplementär⁵⁾. Deshalb wird im Rahmen dieser Arbeit die GmbH & Co.KG als Kommanditgesellschaft definiert, deren einzig persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH ist.

Die GmbH & Co.KG weist zwar Strukturelemente der Kapitalgesellschaft auf, enthält aber in besonderem Maße Merkmale der Personalgesellschaft.

Personalen Charakter haben die Gründung einer GmbH & Co.KG und deren Gebundenheit an den jeweiligen Gesellschafterbestand⁶⁾.

1) NITSCHKE, S. 76; H. WESTERMANN, a.a.O., Rdnr. 17, 20; vgl. auch §§ 133 Abs. 1 AktG, 47 Abs. 1 GmbHG.

2) H. WESTERMANN, a.a.O.

3) Z.B. §§ 2, 3, 7, 8, 10 GmbHG.

4) H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 18.

5) BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 20 f.; PAULICK, Handbuch, Teil III Rdnr. 935; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 37 f.; STEHLE-STEHLE, S. 140: sonst "wäre der eigentliche Effekt der GmbH & Co. hinfällig"; ZARTMANN-LITFIN, S. 216.

6) Vgl. oben S. 6.

Die GmbH & Co.KG entsteht nicht durch einen besonderen Gründungsakt, sondern beruht auf einem Vertrag im Sinne des § 705 BGB, an dem jeder Gesellschafter der Kommanditgesellschaft beteiligt sein muß. Daß ein Gesellschafter - der Komplementär - keine natürliche Person, sondern eine juristische Person ist, macht hierbei keinen Unterschied. Die Gesellschafter stehen also in unmittelbaren gesellschaftsvertraglichen Beziehungen zueinander. Das dadurch entstandene gesellschaftsrechtliche Band¹⁾ zwischen den Gesellschaftern und der Kommanditgesellschaft und zwischen den Gesellschaftern untereinander ist nicht deshalb minder stark, weil die persönlich haftende Gesellschafterin keine natürliche Person ist.

Die rechtliche Existenz der Personengesellschaften hängt von dem Fortbestand der Gesellschafter in der ursprünglichen Zusammensetzung ab. Deshalb wird nach dem Gesetz eine Personengesellschaft durch den Eintritt von Gründen, die in der Person eines Gesellschafters begründet sind und sein Verbleiben in der Gesellschaft unmöglich machen, aufgelöst²⁾. Derartige Umstände sind bei einer Kommanditgesellschaft: der Tod eines Komplementärs³⁾ sowie der Konkurs⁴⁾ und die Kündigung⁵⁾ eines Gesellschafters. Diese personenbezogenen Auflösungsgründe gelten auch für die GmbH & Co.KG. Jedoch ergibt sich aufgrund der Tatsache, daß persönlich haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft eine juristische Person ist, eine Besonderheit. Zwar kann eine juristische Person wie eine natürliche Person kündigen oder in Konkurs fallen, sie kann aber nicht "sterben". Sie kann nur aufgelöst werden⁶⁾ und muß dann mit dem Ziel ihrer Vollbeendigung, die dem Tod einer

1) Vgl. oben S. 6.

2) Vgl. oben S. 6

3) §§ 131 Nr. 4, 161 Abs. 2 HGB; beim Tod eines Kommanditisten wird die Kommanditgesellschaft nicht aufgelöst, sondern mit den Erben fortgesetzt (vgl. § 177 HGB; BAUMBACH-DUDEN, § 177).

4) §§ 131 Nr. 5, 161 Abs. 2 HGB.

5) §§ 131 Nr. 6, 161 Abs. 2 HGB.

6) Vgl. §§ 60 ff. GmbHG.

natürlichen Person gleichzusetzen ist¹⁾, liquidiert werden, was dann zur Auflösung der Kommanditgesellschaft führt²⁾.

Personelle Züge weist ferner die Organisation der GmbH & Co.KG auf.

Auch in ihrem Falle ist das Modell der Handlungsgemeinschaft³⁾ noch zu erkennen. Die Gesellschafter haben sich persönlich zur Förderung des Gesellschaftszweckes verpflichtet (§ 705 BGB). Das gilt auch für den Kommanditisten, der nicht an der Geschäftsführung beteiligt ist, also nicht mitzuhandeln scheint. Gesellschaftsbeschlüsse sind grundsätzlich einstimmig zu fassen; sie bedürfen also der Zustimmung der Kommanditisten⁴⁾. Das Recht zur Kündigung kann dem Kommanditisten nicht entzogen werden⁵⁾. Bei Geschäften, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen, ist im Innenverhältnis die Mitwirkung der Kommanditisten erforderlich (§§ 116 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB)⁶⁾.

Aus ihrem persönlichen Verpflichtetsein folgt für die Gesellschafter der GmbH & Co.KG ihre unmittelbare persönliche Haftung für die Schulden der Kommanditgesellschaft. Die GmbH haftet als Komplementärin unbeschränkt und unbeschränkbar mit ihrem Vermögen,

-
- 1) So RG, Urt. v. 12.2.1929 -II 295/28-, RGZ 123, S. 289 (294); BAUMBACH-DUDEN, § 131 Anm. 3 E; DÜRINGER-HACHENBURG, § 131 Anm. 7; HUECK, OHG, S. 346; PLUM, S. 186 f.; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 131 Anm. 25; WEIPERT in HGB-RGRK, § 131 Anm. 26. Auf den Zeitpunkt der Auflösung der juristischen Person, nicht auf deren Vollbeendung stellen ab: HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 249; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 614; WIELAND, S. 833.
 - 2) Da eine juristische Person nicht beendet werden kann, solange sie noch eine Beteiligung an einer Personengesellschaft innehat, erfordert der Abwicklungszweck eine Lösung dieser Bindung, durch Kündigung (vgl. HUECK, a.a.O.; NITSCHKE, S. 50 Fußn. 79; WEIPERT in HGB-RGRK, a.a.O.; a.A. H. WESTERMANN, a.a.O.).
 - 3) Vgl. oben S. 6.
 - 4) HUBER, S. 39, 57; NITSCHKE, S. 74 f.
 - 5) HUBER, S. 55.
 - 6) Herrschende Ansicht, vgl. die Nachweise bei HUBER, S. 39 Fußn. 32.

während die Kommanditisten nur mit ihrer Hafteinlage für die Verbindlichkeiten einzustehen haben.

Im Außenverhältnis ist die GmbH & Co.KG weitgehend verselbständigt. Sie kann wie jede Kommanditgesellschaft Träger von Rechten und Pflichten sein, kann in einem Rechtsstreit klagen oder verklagt werden; sie handelt - ihrer Zugehörigkeit zum Wirtschaftsleben entsprechend - unter ihrer Firma (§§ 124, 161 Abs. 2 HGB). Aber sie ist keine juristische Person.

Elastisch und formfrei sind die für die GmbH & Co.KG geltenden Vorschriften über Gründung und Auflösung und über Entnahmen - auch des Haftkapitals, die aus dem Recht der Personengesellschaften stammen¹⁾. Die besonderen Gläubigerbestimmungen des GmbH-Rechts gelten nur für die Komplementär-GmbH.

Ohne diese Merkmale einer Personengesellschaft zu verlieren, hat sich die GmbH & Co.KG in zwei Punkten von einer Personengesellschaft entfernt und ist rechtlich und wirtschaftlich in die Nähe der Kapitalgesellschaft gerückt²⁾:

Zum einen weist sie eine korporative Verselbständigung³⁾ gegenüber ihren Gesellschaftern auf: Wird durch einen Gesellschaftsvertrag eine GmbH Komplementärin einer Kommanditgesellschaft und mit Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsmacht ausgestattet, so wird die Gesellschaft im Grunde von den Geschäftsführern der GmbH geleitet, die auch gesellschaftsfremde Personen sein können. Erst die Einschaltung einer juristischen Person ermöglicht es also, der Kommanditgesellschaft eine körperschaftliche Verfassung zu geben, die die Führung des Unternehmens von dem persönlichen Schicksal natürlicher Personen unabhängig

1) Vgl. § 705 BGB; §§ 131 Nr. 4-6, 122, 161 Abs. 2, 169 HGB und oben S. 8.

2) Vgl. BGH, Urt. v. 18.3.1974 -II ZR 167/72-, NJW 1974, S. 1191 (1193).

3) Vgl. oben S. 10.

macht¹⁾. Und das Vorhandensein eines institutionalisierten Verwaltungsorgans ist Merkmal aller Kapitalgesellschaften²⁾.

Der zweite Punkt, der die GmbH & Co.KG als einen "kapitalistisch organisierten Verband"³⁾ erscheinen läßt, besteht darin, daß keine natürliche Person den Gläubigern unbeschränkt haftet und die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt wird.

Die GmbH & Co.KG enthält also sowohl Strukturelemente der Personalgesellschaft als auch der Kapitalgesellschaft und

1) Es gibt allerdings Personengesellschaften, die in ihrer vertraglich festgelegten Verfassung das Modell der Kapitalgesellschaften nachahmen und daher gewisse korporative Züge aufweisen: die sogenannten kapitalistischen Kommanditgesellschaften. Die Kommanditisten bilden eine Art "Hauptversammlung", die Komplementäre eine Art "Vorstand"; die Kommanditisten wählen ein Kontrollorgan, das die Rolle des "Aufsichtsrates" übernimmt. Die Grenze der kapitalistischen Organisation einer solchen Personengesellschaft zeigt sich am deutlichsten daran, daß die Gesellschaft kein echtes Vertretungsorgan hat: Die Existenz der Gesellschaft hängt von der Existenz wenigstens eines unbeschränkt haftenden, geschäftsführenden Gesellschafters ab; die Möglichkeit, die Gesellschaft ausschließlich durch Angestellte leiten zu lassen, besteht nicht. Die korporative Verfassung einer solchen "kapitalistischen Kommanditgesellschaft" ist daher nur eine Kopie der echten Kapitalgesellschaft. Vgl. dazu HUBER, S. 58 f.; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 51 f.; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 150 ff.; WÜRDINGER, Kommanditgesellschaft, S. 41.

2) Vgl. NITSCHKE, S. 251.

3) LEHMANN-DIETZ, S. 23. NITSCHKE bezeichnet die GmbH & Co.KG als einen Unterfall der körperschaftlich strukturierten Kommanditgesellschaft (S. 13), die er wiederum als ein Unterfall körperschaftlich strukturierter Personengesellschaften versteht (S. 16),

ist daher als Typenverbund ¹⁾ anzusprechen.

Charakteristisch für die GmbH & Co.KG ist ferner, daß sie wirtschaftlich als ein einheitliches Unternehmen in Erscheinung tritt, während rechtlich die Kommanditgesellschaft und die an ihr als Komplementärin beteiligte GmbH selbständig bleiben.

- 1) Bei dieser Frage besteht allgemein Begriffsverwirrung. Die GmbH & Co.KG wird gemeinhin als klassisches Beispiel der Grundtypenvermischung bezeichnet (vgl. ZIELINSKI, der diesen Begriff mit seiner Monographie "Grundtypenvermischungen und Handelsgesellschaftsrecht" in das Schrifttum eingeführt hat; C. FISCHER, S. 40 ff.; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 1; MERTENS, NJW 1966, S. 1049, 1050; ders., GmbH-Rdsch. 1967, S. 45, 47; STEHLE-STEHLE, S. 140; kritisch: WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11, 34, der die einzelnen Gesellschaftsformen nicht als Grundtypen betrachtet und folgerichtig in der GmbH & Co.KG auch keine Mischtypik sieht). Am weitesten ist die Sprachregelung verbreitet, die GmbH & Co.KG sei eine Mischform (vgl. z.B. FEINE, S. 231 f.; GESSLER, BB 1968, S. 717, 719; HUECK, Gesellschaftsrecht, S. 11; LIMBACH, GmbH-Rdsch. 1970, S. 87, 88; KÖHLER, StbJb. 1954/55 S. 233, 235; PETER, S. 286; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 796; ZARTMANN-LITFIN, S. 216). Auch werden die Begriffe Verbindung und Vermischung synonym gebraucht (HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 1; STEHLE-STEHLE, S. 140). Vorsichtig formulieren: BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 19 (Zwischenform); BRECHER, Festschrift für A. HUECK, S. 233, 234 (Kombination zweier Gesellschaftstypen); REINHARDT, Rdnr. 860; SUDHOFF, GmbH & Co., S. 5 (Kombination zwischen GmbH und KG). Versuche, die Begriffe Grundtypenverbindung und Grundtypenvermischung näher zu bestimmen, finden sich bei GOHL, S. 15 ff.; LOHMANN, S. 47 ff.; SCHOENLE, S. 25 f.; ZIELINSKI, S.18.

Die unterschiedliche Begriffsverwendung ist allerdings unschädlich, da an sie keine Rechtsfolgen geknüpft werden.

Will man dennoch eine Begriffsbestimmung vornehmen, so dürfte jedenfalls - abgesehen von der Frage, ob die gesetzlich geregelten Gesellschaftsformen als Grundtypen zu bezeichnen sind - die begriffliche Erfassung der GmbH & Co.KG als "Mischform" nicht richtig sein. Eine Vermischung mehrerer gesetzlich geregelter Gesellschaftstypen müßte zu einem neuen einheitlichen Rechtsgebilde führen, auf das die Vorschriften der Ausgangstypen nicht mehr ohne weiteres anwendbar sind. Das ist jedoch bei der GmbH & Co.KG rechtlich nicht der Fall. Allerdings verbindet die Gesellschaftsvertragspraxis bei der GmbH & Co.KG verschiedene Gesellschaftstypen miteinander. Das Ergebnis vereint Elemente der Kapital- und Personengesellschaften. Es kommt im Wege der Verbindung zustande und nicht im Wege der Vermischung. Es dürfte daher bei einer GmbH & Co.KG richtigerweise von einer Typenverbindung oder einem Typenverbund zu sprechen sein (vgl. HOFMANN, GmbH-Rdsch. 1970, S. 192 f.).

2. Entwicklungsgeschichte der GmbH & Co.KG

Einer der wichtigsten Gründe für die Entwicklung der GmbH & Co.KG ist das Fehlen einer vom Gesetz geregelten Gesellschaftsform dieser Art ¹⁾. Nicht anders sind sonst die vergeblichen Versuche ²⁾ der Wirtschaft gegen Ende des neunzehnten Jahrhunderts zu erklären, Kapitalgesellschaften ³⁾ mit natürlichen Personen oder Gesellschaften zu Personengesellschaften zusammenzuschließen. Der "Wunsch der Kaufmannschaft" ⁴⁾ nach einer "Personengesellschaft mit beschränkter Haftung", die die Merkmale der Personalgesellschaft beibehielt ⁵⁾, aber die beschränkte Haftung aller Gesellschafter erlaubte, schlug sich schon vor nahezu einhundert Jahren in dem OECHSELHÄUSERSchen Entwurf einer Gesellschaft mit beschränkter Haftbarkeit vom Februar 1884 ⁶⁾ nieder. Diese Konzeption war zwar als Alternative zu der zu Gesetz gewordenen GmbH-Konzeption gedacht. Sie traf aber genau die Bedarfslage, die zur GmbH & Co.KG geführt hat ⁷⁾.

Den letzten und entscheidenden Anstoß für die Entstehung der GmbH & Co.KG gab die seit 1910 ⁸⁾ durch verschiedene deutsche Einzelstaaten eingeführte steuerliche Doppelbelastung für die

-
- 1) BARZ, NJW 1972, S. 465; HUBER, S. 59; SCHILLING, Festgabe für KUNZE, S. 189 (194 ff.).
 - 2) Vgl. dazu die bei ELTZBACHER, ZHR 45 (1896), S. 40 (58 Fußn. 35), und HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 3 Fußn. 8, angeführten Entscheidungen, an Hand deren sich nicht feststellen läßt, welche wirtschaftlichen Erwägungen Anlaß zu diesen Gründungsversuchen waren. Das Reichsgericht läßt in seinem Urteil vom 11.2.1896 (-III 328/95-, RGZ 36, S. 139 ff.) die Frage offen, ob eine juristische Person Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder Komplementärin einer Kommanditgesellschaft sein kann.
 - 3) Hierzu handelte es sich zumeist um Aktiengesellschaften, vgl. ELTZBACHER, ZHR 45 (1896), S. 40 f.
 - 4) SCHILLING, Festgabe für KUNZE, S. 189 (196).
 - 5) Vgl. oben S. 6 f.
 - 6) Neuerdings wieder abgedruckt bei SCHILLING, Festgabe für KUNZE, S. 189 (205 ff.).
 - 7) BARZ, NJW 1972, S. 465; SCHILLING, a.a.O., S. 197.
 - 8) Hinsichtlich der genaueren Daten vgl. HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 3.

GmbH und ihre Gesellschafter ¹⁾. Dieser doppelten Besteuerung suchten die Unternehmer, deren Betrieb in der Rechtsform der GmbH organisiert war, durch Verlagerung des Gewinns auf die Kommanditgesellschaft auszuweichen. Eine Auflösung der GmbH und Umwandlung in eine Personalgesellschaft kam nicht in Frage, da die zahlreichen gesetzlichen Förmlichkeiten bei der Liquidation (Gläubigeraufruf, Sperrfrist von einem Jahr etc.) sich nachteilig auf den inneren Geschäftsgang des Unternehmens ausgewirkt hätten. Außerdem hätte bei der Wahl einer Kommanditgesellschaft mindestens ein Gesellschafter die persönliche unbeschränkte Haftung übernehmen müssen.

Die erste zivilrechtliche Anerkennung erfuhr die GmbH & Co.KG im Jahre 1912 durch das Bayerische Oberste Landesgericht ²⁾, dessen Beschluß sich das Kammergericht in zahlreichen Entscheidungen ³⁾ anschloß. Das Reichsgericht ⁴⁾ hat die GmbH & Co.KG 1922 als mit dem Gesetz vereinbar erklärt, nachdem die GmbH durch das Körperschaftssteuergesetz vom 30.3.1920 einheitlich für das Deutsche Reich in allen Ländern der Körperschaftsteuer unterworfen wurde. Der Bundesgerichtshof ⁵⁾ hat die Auffassung des Reichsgerichts bestätigt.

Die Finanzverwaltung und Finanzgerichte haben der Gesellschaftsform der GmbH & Co.KG lange Zeit Widerstand entgegengesetzt. Die Gewinne der Kommanditgesellschaft wurden als solche der GmbH und die Entnahmen der Kommanditisten als Gewinnausschüttung an ihre Gesellschafter behandelt ⁶⁾. Damit wurden die Ziele der Gesellschafter durchkreuzt. Die Steuerbehörden stützten sich

1) HESSELMANN, a.a.O., LEHMANN-DIETZ, S. 212.

2) Beschl. v. 16.2.1912 - III 1212 -, KGJ 44, S. 241 ff. = DJZ 1913, S. 647 f.

3) Vgl. z.B. Beschl. v. 28.2.1913 - 1a X 198/13 -, DJZ 1913, S. 1500 f.; Beschl. v. 31.5.1918 - 1a X 329/18 -, KGJ 51, S. 122 ff.; Beschl. v. 28.6.1918 - 1a X 383/18 -, KGJ 51, S. 125 ff.; Beschl. v. 11.7.1919 - 1a X 332/19 -, KGJ 52, S. 90 ff.; Beschl. v. 16.6.1922 - ZS 1a -, OLGE 42, S. 214 ff.

4) Beschl. v. 4.7.1922 - II B 2/22 -, RGZ 105, S. 101 ff.

5) Urt. v. 28.9.1955 - VI ZR 28/53 -, GmbH-Rdsch. 1957, S. 41 = WM 1956, S. 61 ff.

6) Vgl. dazu die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs: Urt. v. 30.6.1922 - II A 132/22 -, RFHE 10, S. 65 ff.; Urt. v. 17.4.1925 - II A 911/24 -, StuW 1925, Nr. 201; Urt. v. 15.7.1925 - I A 18/25 -, RFHE 17, S. 91 ff.

auf § 5 AO von 1919¹⁾, der es ihnen erlaubte, die GmbH & Co.KG als "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" hinsichtlich des Kapitalverkehrssteuergesetzes von 1922²⁾ zu ignorieren. Nur zögernd³⁾ hat sich die Auffassung durchgesetzt, daß außer steuerlichen Überlegungen auch beachtliche wirtschaftliche Interessen zur Errichtung einer GmbH & Co.KG führen können⁴⁾. Erst der Bundesfinanzhof⁵⁾ hat die GmbH & Co.KG als Gesellschaftsform endgültig steuerrechtlich grundsätzlich anerkannt, und zwar selbst für den Fall, daß deren Gründung in der Absicht erfolgt ist, Steuern zu sparen.

-
- 1) Dem § 5 AO von 1919 entsprach § 10 AO von 1931. Diese Vorschrift wurde durch den im wesentlichen gleichlautenden § 6 StAnpG ersetzt. Jedoch entfiel Abs. 2 des § 5 AO von 1919 bzw. § 10 AO von 1931.
 - 2) Nach § 5 Abs. 2 KVStG vom 8.4.1922, dem der am 31.12.1971 außer Kraft getretene § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG vom 24.7.1959 entsprach, galten die Anteile der Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, als Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft und unterlagen damit auch der Gesellschaftssteuer.
 - 3) Der Reichsfinanzhof (Beschl. v. 24.2.1927 - I B 83/26 -, RFHE 21, S. 92 ff.) legte 1927 die Beweislast für die wirtschaftliche Berechtigung der GmbH & Co.KG dem Steuerpflichtigen auf. Im Jahre 1929 wurde die Beweispflicht umgekehrt: die Finanzverwaltung mußte die Absicht der Steuerumgehung des Steuerpflichtigen beweisen (RFH, Urt. v. 13.9.1929 - I A 174-176/28 -, StuW 1929 II, Nr. 479). 1933 entschied dann der Reichsfinanzhof (Urt. v. 18.2.1933 - I A 422/30 -, RStBl. 1933, S. 375 ff. = StuW 1933 II, Nr. 326) eindeutig, daß es grundsätzlich dem Steuerpflichtigen überlassen bleibe, die Rechtsform selbst zu bestimmen, in der er sein Unternehmen betreiben möchte; der Gesetzgeber habe durch die entsprechende Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst die Möglichkeit geschaffen, Steuern zu sparen; deshalb dürften die Finanzbehörden diese Möglichkeit nicht durch Anwendung des § 5 AO von 1919 bzw. § 10 AO von 1931 wieder aufheben.
 - 4) Vgl. RFH, Urt. v. 18.2.1933 - I A 422/30 -, RStBl. 1933, S. 375 ff. = StuW 1933 II, Nr. 326.
 - 5) Urt. v. 22.8.1951 - IV 246/50 S -, BStBl. 1951 III, S. 181 (183) = FR 1951, S. 375; "Es kann nicht als ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden, wenn ein Steuerpflichtiger zur Ersparung von Steuern die für ihn günstigste Rechtsform wählt". Spätere Entscheidungen des BFH setzten die steuerrechtliche Anerkennung der GmbH & Co.KG schon voraus; vgl. z.B. BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152.

Der Gesetzgeber hatte sich bei den Beratungen zum Handelsgesetzbuch über die Frage der Zulässigkeit von Personalgesellschaften, denen eine juristische Person als Gesellschafterin angehört¹⁾, offensichtlich Gedanken gemacht²⁾ und die Lösung dieser Frage der wirtschaftlichen Entwicklung und der Praxis überlassen.

Obgleich die GmbH & Co.KG gesetzlich nicht besonders geregelt ist, hat der Gesetzgeber diese Gesellschaftsform gleichwohl ausdrücklich einigen Bestimmungen³⁾ unterworfen. Die Frage,

- 1) Schon vor Entstehung des HGB war dies ein viel umstrittenes Problem des Gesellschaftsrechts; vgl. dazu ELTZBACHER, ZHR 45 (1896), S. 40 (57 ff.), und die dort angegebene umfangreiche Literatur, sowie BOESEBECK, S. 72.
- 2) Vgl. Protokoll zum HGB, I S. 64, zitiert bei FLECHTHEIM in DÜRINGER-HACHENBURG, § 105 Anm. 20; danach hatte der Gesetzgeber der Anregung eines Mitgliedes in der ersten Sachverständigenkommission nicht entsprochen, es möge zur Vermeidung eventueller Zweifel ausdrücklich im Gesetz geregelt werden, daß auch Aktiengesellschaften Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft werden können. Aus der Ablehnung dieses Vorschlages wurde später einerseits gefolgert, daß eine derartige Beteiligung für den Gesetzgeber selbstverständlich gewesen sei. Zum anderen wurde daraus der Schluß gezogen, der Gesetzgeber habe eine solche Beteiligung abgelehnt, weil sich im übrigen die entsprechenden Vorschriften der §§ 106 Nr. 1, 108, 118, 131 Nr. 4, 139 und 161 Abs. 2 HGB ausdrücklich auf natürliche Personen beziehen würden (vgl. dazu SCHOENLE, S. 52 ff.). Richtigerweise kann davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber zu diesem Zeitpunkt keine Veranlassung für eine Entscheidung sah und einer späteren Entwicklung nicht vorgreifen wollte (so auch LOHMANN, S. 48). Jedenfalls hätte es eines ausdrücklichen Hinweises des Gesetzgebers bedurft - ähnlich wie in Artikel 552 des Schweizer Obligationsrechts -, wenn die Beteiligung einer juristischen Person an einer Personengesellschaft grundsätzlich hätte ausgeschlossen werden sollen.
- 3) Vgl. § 5 Abs. 1 KVStG vom 8.4.1922 bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG vom 24.7.1959; § 5 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 KVStG 1972 (Die Vorschriften des KVStG für die Gesellschaftssteuer sind durch das Gesetz zur Änderung des KVStG und anderer Gesetze vom 23.12.1971, BGBl. 1971 I, S. 2134, geändert worden; in Kraft seit 1.1.1972); § 22 KStG vom 16.10.1934 (ersatzlos gestrichen durch Art. 4 Nr. 11 des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1956, BGBl. 1954 I, S. 373), insbesondere die amtliche Begründung zu dieser Vorschrift (RStBl. 1935, S. 81 ff. 86); § 10 der Ersten DVO vom 14.12.34 zum Umwandlungsgesetz von 1934 (RGBl. 1934 I, S. 1262 ff.), jedoch aufgehoben durch § 46 des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften vom 12.11.1956 (BGBl. 1956 II, S. 844 ff.) ohne eine entsprechende Nachfolgevorschrift, da das für diesen Fall bestehende Genehmigungserfordernis weggefallen ist.

ob er dadurch die GmbH & Co.KG anerkannt hat ¹⁾ oder ob er nur damit die Rechtsprechung des Reichsgerichts bzw. des Bundesgerichtshofs und des Reichs- bzw. Bundesfinanzhofs über die handelsrechtliche und steuerrechtliche Zulässigkeit der GmbH & Co.KG direkt oder indirekt bestätigte ²⁾, oder ob er zur Frage der Zulässigkeit überhaupt keine Stellung nehmen, sondern nur bestimmen wollte, daß dieser oder jener Zweck mit dieser Gesellschaftsform auf jeden Fall nicht sollte erreicht werden können, wird für die frühere Zeit nicht eindeutig zu beantworten sein. Folgendes ist hierfür jedoch zumindest festzustellen: Der Gesetzgeber ging bei Erlass der älteren Bestimmungen von der Existenz der GmbH & Co.KG aus und ordnete diese Unternehmensform zwar handelsrechtlich, nicht aber unbedingt steuerrechtlich in das Recht der Personengesellschaften ein ³⁾. Heutzutage jedenfalls ist von der Anerkennung der GmbH & Co.KG durch den Gesetzgeber auszugehen. Der Begründung zu § 26 des Regierungsentwurfs des Einführungsgesetzes zum GmbH-Gesetz ⁴⁾ ist die

Vgl. auch den Reg.Entw. des Einführungsgesetzes zum GmbHG, der in § 26 eine Reihe von Vorschriften für eine Änderung des Handelsgesetzbuches enthält, die ausschließlich die GmbH & Co.KG betreffen (BR-Drucksache 595/71).

- 1) BRÖNNER, Besteuerung, Rdnr. 24; ders., GmbH-Rdsch. 1952, S. 145 (146 f.); HESSELMANN, Handbuch, 13. Aufl., S. 23, ZINTZEN, GmbH-Rdsch. 1950, S. 116 (117 ff.).
- 2) SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 25; GOHL, S. 6 Fußn. 13; LEHMANN, Gesellschaftsrecht, S. 105; SCHILLING in HACHENBURG, § 13 Anm. 7; WEIPERT in HGB-RGRK, § 105 Anm. 26. Im Einzelnen vgl. insbesondere HESSELMANN, Handbuch, 13. Aufl., S. 21 ff.
- 3) Aus § 22 KStG vom 16.10.1934 in Verbindung mit der amtlichen Begründung (RStBl. 1935, S. 81 ff., 86) ergibt sich, daß die GmbH & Co.KG steuerrechtlich als Personengesellschaft grundsätzlich anerkannt war. Gesellschaftsteuerlich gilt die GmbH & Co.KG jedoch als Kapitalgesellschaft, § 5 Abs. 2 Nr. 3 KVStG 1972; auch das KVStG von 1922 bzw. 1959 behandelt sie ganz im Sinne der Auffassung des Reichsfinanzhofs als Kapitalgesellschaft (vgl. § 5 Abs. 1 KVStG von 1922 bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG von 1959).
- 4) BR-Drucksache 595/71. In ihr heißt es: "Die GmbH & Co.KG war früher zwar eine umstrittene Sonderform der Kommanditgesellschaft, doch kann ihre rechtliche Zulässigkeit schon seit geraumer Zeit nicht mehr in Frage gestellt werden." Es könne ein gesellschaftsrechtliches Bedürfnis für die Wahl dieser Sonderform in den Fällen bestehen, "in denen wegen außergewöhnlicher Umstände des Einzelfalls die anderen Gesellschaftsformen nicht ausreichen."

offizielle Sanktionierung der Aufnahme einer Komplementär-GmbH in eine Kommanditgesellschaft zu entnehmen¹⁾.

3. Argumente des älteren Schrifttums gegen die handelsrechtliche Zulässigkeit der GmbH & Co.KG (2)

Früher im Schrifttum gegen die Rechtsform der GmbH & Co.KG erhobene Bedenken sind im modernen Recht nicht mehr aufrechtzuerhalten. Sie beruhen auf Überlegungen, die sich einerseits auf das Recht der Kommanditgesellschaft und andererseits auf das Recht der GmbH stützen.

a) Bedenken aus dem Bereich des Rechts der Kommanditgesellschaft

Einmal - so wird argumentiert - könnten nur natürliche Personen unbeschränkt haftende Gesellschafter einer Personalgesellschaft sein. Die Vorschriften des HGB seien durchaus sachgemäß darauf zugeschnitten, daß sich Menschen als Gesellschafter zusammenschließen. Dies komme unmittelbar in §§ 106 Abs. 2 Nr. 1, 118, 131 Nr. 4, 134, 138, 139 HGB zum Ausdruck³⁾.

Der Gesetzgeber hat jedoch mit dieser Regelung den Normalfall der Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter an der Personengesellschaft erfassen, eine entsprechende Anwendung der Vorschriften auf juristische Personen aber nicht ausschließen wollen. Das ergibt sich daraus, daß der Gesetzgeber bei den Beratungen zum HGB in Kenntnis der Frage und Gefahr der Grundtypenverbindung eine Regelung angesichts der erwarteten Differenzierungen des wirtschaftlichen Lebens der Praxis überlassen hat⁴⁾. Ähnlich ist es bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts: Hier werden die auf natürliche Personen abgestellten Vorschriften (§§ 716, 727 BGB) auf die juristischen Personen, die sich als Gesellschafter beteiligen, entsprechend angewandt⁵⁾.

1) Siehe auch H.P. WESTERMANN, ZRP 1972, S. 93

2) Über den Umfang dieser Darstellung vgl. oben S. 4.

3) HAUPT-REINHARDT, S. 44, 80.

4) Vgl. ZIELINSKI, S. 79. Siehe dazu auch oben S. 20 f. mit Fußn. 2.

5) Vgl. DRECHSLER, S. 24 f.; KESSLER in STAUDINGER, § 727 Rdnr. 26; STAUDINGER-GEILER, § 727 Rdnr. 1. Vgl. insgesamt auch LOHMANN, S. 64.

Die unbeschränkte Haftung des Komplementärs ist ein weiterer Gedanke zur Begründung der Unzulässigkeit der GmbH & Co.KG.

Bei der GmbH & Co.KG sei der Komplementär selbst eine Gesellschaft, deren Mitglieder nur beschränkt hafteten. Aus diesem Grunde wird die Auffassung vertreten, daß mindestens eine natürliche Person als Gesellschafter unbeschränkt haften müsse, weil sonst eine systemwidrige Gesetzesumgehung vorliege¹⁾.

Diese Betrachtung, die von dem Internum der GmbH ausgeht, ist jedoch unrichtig: Die GmbH ist eine juristische Person und haftet als Komplementärin der Kommanditgesellschaft - ebenso wie jeder natürliche Komplementär - mit ihrem gesamten Vermögen. In Anbetracht der für die GmbH bestehenden Schutzvorschriften gegenüber den Gläubigern ist häufig sogar die Sicherheit größer als bei einer natürlichen Person²⁾. Denn bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft muß ein bestimmtes Mindestkapital aufgebracht werden, dessen größtmögliche Erhaltung durch zwingende Gesetzesvorschriften gesichert wird³⁾. Vergleichbare Voraussetzungen braucht eine natürliche Person nicht zu erfüllen, die sich allein oder zusammen mit anderen Personen im Handelsverkehr betätigen will. Zudem sind die Vermögensverhältnisse einer

1) SCHOENLE, S. 59; C. FISCHER, S. 42; vgl. auch RITTER, §§ 105 Anm. 2 b, 161 Anm. 2; WALDMANN, DR 1938, S. 51 ff. Dies wird von FISCHER, a.a.O., mit dem Sinn und dem System der gesellschaftsrechtlichen Ordnung begründet. Neben dem Konstruktionsunterschied zwischen Unternehmensformen mit unbeschränkter Haftung und solchen mit beschränkter Haftung unterscheiden sich Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im folgenden: bei Kapitalgesellschaften handele es sich grundsätzlich um kapitalmäßige Beteiligung, bei der Gesellschaftserstellung in Personengesellschaften um eine Teilhaberschaft oder Mitunternehmerschaft, die systemnotwendig mit anderen Leistungen als nur Kapitalhergabe verbunden sei. Daraus leitet FISCHER eine systemwidrige Gesetzesumgehung ab, wenn eine GmbH als einziger persönlich haftender Komplementär der Personengesellschaft auftritt. Letztlich hängt für FISCHER die Frage der Zulässigkeit der GmbH & Co.KG davon ab, ob "man für das deutsche Gesellschaftsrecht den Systemunterschied zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften für die Zukunft noch aufrecht erhalten will und aufrecht erhalten zu können glaubt" (S. 43).

2) LEHMANN-DIETZ, S. 212, NITSCHKE, S. 14.

3) H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I^r Rdnr. 18; vgl. auch oben S. 11.

Kapitalgesellschaft für außenstehende Dritte leicher überschaubar als die einer natürlichen Person¹⁾.

Die Unzulässigkeit der GmbH & Co.KG wird auch damit begründet, daß die Möglichkeit des Gesellschafterwechsels innerhalb der GmbH als Komplementärin der Kommanditgesellschaft mit dem individualistischen Charakter der Personalgesellschaften nicht zu vereinbaren sei²⁾.

Dem ist entgegenzuhalten, daß die Gesellschafter der GmbH nicht Gesellschafter der Kommanditgesellschaft sind, da durch den Beitritt der GmbH kein unmittelbares Rechtsverhältnis zwischen der Kommanditgesellschaft und den Gesellschaftern der GmbH begründet wird; Träger der gesellschaftsrechtlichen Rechte und Pflichten ist allein die GmbH als juristische Person. Die Vorgänge innerhalb der GmbH tangieren rechtlich das Mitgliedschaftsverhältnis der Vorgänge innerhalb der Kommanditgesellschaft nicht³⁾.

Bedenken werden auch daraus hergeleitet, daß die Komplementär-GmbH durch ihre Geschäftsführer vertreten wird, über deren Einsetzung und Abberufung die Gesellschafterversammlung der GmbH beschließt. Gegenüber den Kommanditisten würden demnach Personen bestimmen, die keine Gesellschafterstellung in der Kommanditgesellschaft innehätten, sondern nur Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsmacht für einen ihrer Gesellschafter ausüben⁴⁾.

Diese Bedenken greifen nicht durch: Einmal untersteht das Innenverhältnis der Disposition der Gesellschafter, da dritte Personen, insbesondere die Gläubiger, nicht berührt werden. Darüber hinaus läßt sich durch eine entsprechende Ausgestaltung des GmbH-Vertrages sicherstellen, daß die Kommanditisten, die in der Regel Mitgesellschafter der GmbH sind, in ihren Rechten nicht beschränkt oder "gekränkt" werden⁵⁾.

1) Darauf hat bereits das Reichsgericht in seinem Beschluß v. 4.7.1922 - II B 2/22 -, RGZ 105, S. 101 (104), hingewiesen.

2) Vgl. HAUPT-REINHARDT, S. 44; LEHMANN-RING, S. 105 Rdnr. 4. Vgl. auch KG, Beschl. v. 16.2.1891, KGJ 11, S. 17 (21); WIELAND, S. 833.

3) Vgl. DRECHSLER, S. 57; LOHMANN, S. 65; ZIELINSKI, S. 93.

4) Vgl. LEHMANN-RING, § 105 Rdnr. 4 m.w.N.

5) LEHMANN-DIETZ, S. 212.

b) Bedenken aus dem Bereich des Rechts der GmbH

Andere Überlegungen werden aus dem Recht der GmbH gegen deren Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft überhaupt abgeleitet.

Es wird einmal eingewandt, die GmbH sei in der Lage, gegen den Willen der Kommanditisten das Stammkapital herabzusetzen oder sich ganz aufzulösen, um sich dadurch von der persönlichen und unbeschränkten Haftung zu befreien¹⁾.

Dem ist entgegenzuhalten, daß auch bei einer natürlichen Person, die Komplementärin einer Kommanditgesellschaft ist, sich die Vermögenslage erheblich verschlechtern kann, ohne daß andere Gesellschafter darauf Einfluß nehmen können. Dem Einwand der Gefahr einer Selbstauflösung der GmbH kann zwar nicht das Argument entgegengesetzt werden, daß auch eine natürliche Person jederzeit aus dem Leben scheiden und damit die Gesellschaft auflösen könne²⁾. Denn der willkürlichen Auflösung einer juristischen Person zu Zwecken der Haftungsbefreiung kann bei einer natürlichen Person nur der Selbstmord aus eben diesen Motiven entsprechen. Das dürfte jedoch für Abwägungen bei der Konstruktion einer Gesellschaft und deren Zulässigkeit keine ausschlaggebende Rolle spielen. Der entscheidende Einwand ist vielmehr, daß jedenfalls das Gesellschaftsvermögen der GmbH auch im Stadium der Liquidation in vollem Umfang dem Zugriff der Gläubiger der Kommanditgesellschaft aufgrund der Stellung der GmbH als persönlich haftender Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft ausgesetzt ist³⁾.

Firmenrechtlich wird folgendes eingewandt: die GmbH erhalte dadurch in unzulässiger Weise eine zweite Firma, daß die GmbH sich als persönlich haftende Gesellschaft an der Kommanditgesellschaft beteilige und im Geschäftsverkehr als Geschäftsführer der Personengesellschaft auftrete⁴⁾.

1) BOESEBECK, S. 73.

2) RG, Beschl. v. 4.7.1922 - II B 2/22 -, RGZ 105, S. 101 (105). Vgl. auch LOHMANN, S. 65.

3) Vgl. DRECHSLER, S. 57; ZIELINSKI, S. 99.

4) BRODMANN, JW 1922, S. 1656; RITTER, § 105 Anm. 2 b.

Dagegen ist jedoch festzustellen, daß jede der beiden Gesellschaften, GmbH wie Kommanditgesellschaft, nur eine Firma führt, nämlich die eigene¹⁾. Nur dann zeichnet die GmbH die Firma der Personalgesellschaft, wenn sie - vertreten durch ihren Geschäftsführer - in Angelegenheit der Kommanditgesellschaft unter Hinweis auf ihre Vertreterstellung handelt. Da die GmbH nicht berechtigt ist, sich der Firma der Kommanditgesellschaft auch in eigenen Angelegenheiten zu bedienen, erwirbt die GmbH weder eine zweite Firma, noch tritt sie unzulässigerweise unter einer zweiten Firma im Rechtsverkehr auf²⁾.

Auch kann von einer Verletzung des § 19 Abs. 2 HGB nicht gesprochen werden, wonach die Firma einer Kommanditgesellschaft eine Personenfirma sein muß³⁾. Zwar kann die Firma der GmbH dem Gegenstand des Unternehmens entlehnt werden und daher eine sogenannte Sachfirma sein (§ 4 Abs. 1 GmbHG). Diese Sachfirma ist aber der Name der GmbH und als solcher muß er, wenn sich die GmbH als einziger Komplementär an einer Kommanditgesellschaft beteiligt, mit einem das Vorhandensein einer Gesellschaft andeutenden Zusatz in der Firma der Kommanditgesellschaft enthalten sein⁴⁾.

Die früher vorhandene Verschiedenheit⁵⁾ in den Bilanzierungsgrundsätzen der Personen- und Kapitalgesellschaften wurde auch als Argument gegen die Zulässigkeit der GmbH & Co.KG benutzt⁶⁾.

Diese Verschiedenheit führte allerdings schon damals hierbei nicht zu Schwierigkeiten. Bei der GmbH dürfen gemäß dem im Wortlaut unveränderten § 42 Nr. 1 GmbHG dauernd zum Betrieb bestimmte Gegenstände (Anlagevermögen) nicht höher als zum Anschaffungswert oder Herstellungspreis in die Bilanz eingestellt werden. Bei der Kommanditgesellschaft richten sich die Bilanzierung und die Bewertung nach den Grundsätzen des im Wortlaut ebenfalls

1) Vgl. RG, Beschl. v. 4.7.1922 - II B 2/22 -, RGZ 105, S. 101 (105).

2) Vgl. ZIELINSKI, S. 122; DRECHSLER, S. 107 f.

3) Vgl. CAHN, S. 11; SCHOENLE, S. 77.

4) So auch CAHN, S. 11 gegen SCHOENLE, S. 77. Hierzu und zu dem Grundsatz der Unterscheidbarkeit der Firma der GmbH und der der Kommanditgesellschaft vgl. unten S. 116 ff.

5) Diese ist trotz Änderung der Bewertungsgrundsätze im Hinblick auf § 40 HGB noch teilweise vorhanden; vgl. unten S. 27 Fußn. 3.

6) Vgl. BOESEBECK, S. 73; BRODMANN, JW 1922, S. 1656 (1657).

unveränderten § 40 HGB; diese Grundsätze richteten sich jedoch früher nach anderen Wertmaßstäben: es war gestattet, allgemein den Veräußerungswert anzusetzen¹⁾, aber auch durch Unterbewertung in bestimmtem Rahmen stille Reserven zu bilden oder aber auch in gewissem Umfang im Rahmen der Ermessensfreiheit bei der Wertermittlung objektiv überhöhte Bewertungen anzusetzen^{2) 3)}.

Beide Gesellschaften stellen jeweils für sich eine eigene Bilanz auf. Bei der GmbH werden nicht die Anteile an den einzelnen Aktiv- und Passivposten der Bilanz der Kommanditgesellschaft verbucht, sondern sie stellt ihren Anteil an der Kommanditgesellschaft als einheitlichen Aktivposten in ihre Bilanz ein, so daß die einzelnen Aktiva und damit die mögliche unterschiedliche Bewertung

-
- 1) Vgl. RG, Urt. v. 25.6.1887 - I 137/87 -, RGZ 19, S. 111 (120); Urt. v. 16.3.1899 - VI 428/98 -, RGZ 43, S. 123 (127); Urt. v. 5.11.1912 - II 262/12 -, RGZ 80, S. 330 (334); Urt. v. 22.2.1910 - II 279/09 -, JW 1910, S. 328 f.; RITTER, § 39 Anm. 4 a m.w.N.; STAUB-BONDI, § 40 Anm. 3.
 - 2) BAUMBACH-DUDEN, 10. Aufl., § 40 Anm. 3 A.
 - 3) Die heute maßgebenden Bewertungsmaßstäbe sind den "Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung" zu entnehmen, die sich an §§ 151 ff. AktG (vom 6.9.1965, BGBI. 1965 I, S. 1089) orientieren. Die Vorschriften der §§ 151 - 156 AktG haben Modellcharakter für andere Buchführungspflichtige, was eine analoge Anwendung dieser Bestimmungen auf alle Kaufleute nahelegt. Sie sind deshalb auch für die Auslegung der §§ 39, 40 HGB bedeutsam (vgl. dazu BAUMBACH-DUDEN, § 39 Anm. 2 E, § 40 Anm. 2 E; BLÜMICH-FALK, § 5 Anm. 4; BRÜGGEMANN in HGB-Großkomm., § 40 Anm. 3; DÖLLERER, BB 1959, S. 1217; ders., BB 1965, S. 1405, 1417; ders., BB 1966, S. 629, 631; GESSLER, DB 1966, S. 215; REHBINDER, NJW 1966, S. 1549). Danach ergibt sich, daß für Gegenstände des Anlagevermögens (vgl. § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich als Höchstwert einzusetzen sind. § 40 HGB ist jedoch insofern dispositiver Natur, als eine niedrigere Bewertung zulässig ist. Soll aber die niedrigste Bewertung für den anderen Vertragsteil bindend sein, so muß er zustimmen, da sich infolge dieser Bewertung sein Gewinnanteil mindert (vgl. RG, Urt. v. 4.10.1902 - I 134 und 306/02 -, JW 1902, S. 590 Nr. 14). Demzufolge steht es auch z.B. den Gesellschaftern frei zu vereinbaren, daß gewisse Vermögensgegenstände in ihrer Bewertung bis auf Null abzuschreiben sind, um auf diese Weise stille Reserven zu schaffen (vgl. dazu noch im einzelnen BRÜGGEMANN in HGB-Großkomm., § 40 Anm. 3 f.).

derselben in den Bilanzen gar nicht in Erscheinung tritt. Das Anteilsrecht der GmbH wird meist auf dem Sonderkonto "Beteiligungen" verbucht und im allgemeinen nicht höher bewertet als zum Betrag der Einlage. Auch die Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft, für die die GmbH unbeschränkt haftet, erscheinen nicht in der Bilanz der GmbH. Erst wenn die Kommanditgesellschaft nicht mehr unbedingt zahlungsfähig erscheint, wird der Betrag passiviert, mit dem die GmbH voraussichtlich in Anspruch genommen wird¹⁾.

1) Vgl. im einzelnen DRECHSLER, S. 112 f.; LOHMANN, S. 66 f.; ZIELINSKI, S. 125 f.

Erstes Kapitel

Die Komplementär-GmbH ohne Kapitalanteil, Gewinnanteil,
Verlustanteil und ohne Geschäftsführungsbefugnis
=====

I. Die Komplementär-GmbH ohne Kapital-, Gewinn- und Verlustbeteiligung

1. Ausgangslage

Normalerweise sind der Komplementär-GmbH nur zwei Hauptfunktionen zugedacht: zum einen soll sie dazu dienen, die beschränkte Haftung aller an der GmbH & Co.KG beteiligten natürlichen Personen zu erreichen; andererseits soll sie durch ihre Geschäftsführer die Aufgaben der Geschäftsführung und der Vertretung der GmbH & Co.KG wahrnehmen¹⁾. Bei dieser Interessenlage liegt es nahe, das Stammkapital der GmbH und die Vermögensbeteiligung der GmbH an der GmbH & Co.KG möglichst gering zu halten.

Beweggrund für die Ausstattung der GmbH mit einem geringen Stammkapital ist die Haftungslage in der KG. Da die Komplementär-GmbH mit ihrem gesamten Vermögen haftet, soll das finanzielle Risiko der Gesellschafter der GmbH - der mögliche Verlust ihrer Stammeinlagen - aus verständlichen Gründen möglichst niedrig sein. Dies ist für die Gesellschafter der Komplementär-GmbH deshalb von besonderer Bedeutung, weil sie im Regelfall personenidentisch sind mit den Kommanditisten und als solche ebenfalls mit ihrer Einlage haften.

Ein weiterer Grund für eine möglichst geringe Vermögensbeteiligung der GmbH an der GmbH & Co.KG ist gesellschaftsrechtlicher Art: Im Regelfall, in dem die Kommanditisten der GmbH & Co.KG gleichzeitig die Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, soll deren Beteiligung wirtschaftlich eine Einheit bilden. Die GmbH soll nur ein technisches Instrument sein, die Aufgaben des Komplementärs auszuüben. Nicht dagegen soll sie ein Eigengewicht in der GmbH & Co.KG erhalten; die Kommanditisten sollen die eigentliche Bestimmungsmacht in der Gesellschaft innehaben²⁾. Dies spricht für eine geringe Kapitalbeteiligung der GmbH an der GmbH & Co.KG und dafür, die Kapitalausstattung der GmbH & Co.KG über die Kommanditeinlagen zu beschaffen³⁾.

1) Vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 65; KLUNZINGER, JA 1973, S. 719 (722).

2) Vgl. hierzu HUBER, S. 292.

3) Vgl. dazu PLUM, Festschrift Dt. Juristentag, S. 137 (166 f.).

In der Vergangenheit waren jedoch in erster Linie steuerrechtliche Erwägungen für eine geringe Einlage der GmbH ausschlaggebend. Von entscheidender Bedeutung waren hier die Besteuerung des Gewinns und die Besteuerung des Vermögens, die der GmbH & Co.KG gegenüber der GmbH und den "reinen" Personengesellschaften steuerliche Vorteile bieten konnten¹⁾. Das Datum 1. Januar 1977 stellt in diesem Zusammenhang eine wichtige Zäsur dar. Für den an diesem Tage beginnenden Veranlagungszeitraum gilt das Körperschaftsteuerreformgesetz²⁾, das die Besteuerung der GmbH & Co.KG gegenüber der GmbH und den "reinen" Personengesellschaften insbesondere bei ausgeschütteten Gewinnen wesentlich verändert und damit unter diesem Aspekt den steuerlichen Anreiz für eine geringe Vermögensbeteiligung weitgehend ausschalten dürfte.

a) Die steuerliche Behandlung von Kapital- und reinen Personengesellschaften

Um die steuerlichen Vorteile und Nachteile der GmbH & Co.KG im Bereich des Ertrages und des Vermögens und die Auswirkung des Körperschaftsteuerreformgesetzes auf die Besteuerung des Ertrages feststellen zu können, ist es zweckmäßig, zunächst einen kurzen Überblick über die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und reinen Personengesellschaften im Ertrag- und Vermögensteuerrecht zu geben³⁾.

1) Dagegen konnte die Gesellschaftsform der GmbH & Co.KG im Bereich der Gewerbesteuer (vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 82 ff.; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 325 ff.), der Gewerbeertragsteuer (vgl. HESSELMANN, a.a.O., Rdnr. 328 ff.; WÖHE, S. 61 f.), der Gewerbekapitalsteuer (vgl. HESSELMANN, a.a.O., Rdnr. 331; WÖHE, S. 62 f.), der Umsatzsteuer (vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, a.a.O., S. 88 ff.; HESSELMANN, a.a.O., Rdnr. 390 ff.), der Grunderwerbsteuer (vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, a.a.O., S. 91 ff.; HESSELMANN, a.a.O., Rdnr. 339 ff.) und der Kapitalverkehrsteuer (vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, a.a.O., S. 93 ff.; HESSELMANN, a.a.O., Rdnr. 350 ff.) keine steuerlichen Vorteile bieten, sondern sie konnte sogar steuerliche Mehrbelastungen mit sich bringen.

2) Gesetz vom 31. 8. 1976 (BGBl. 1976 I, S. 2597).

3) Einen ausführlichen Gesamtüberblick über steuerliche Konsequenzen für die GmbH & Co.KG durch die Körperschaftsteuerreform gibt MITTELBACH, Die steuerliche Betriebsprüfung 1977, S. 295 ff. Die steuerlichen Vorteile der GmbH & Co.KG bei der Erbschaftsteuer zeigt SIMON, NJW 1978, S. 682 (685 f.) auf.

aa) Die Besteuerung des Gewinns

Die Gewinne der Kapitalgesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer mit festen Sätzen in unterschiedlicher Höhe. Werden die Gewinne ausgeschüttet, so unterliegen sie bei den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaften als Einkünfte aus Kapitalvermögen nochmals der Einkommensteuer in der Erhebungsform der Kapitalertragsteuer.

Die Personengesellschaften sind nicht subjektiv steuerpflichtig. Die Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter unterliegen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer. Es macht hierbei keinen Unterschied, ob der Gewinn von den Gesellschaftern für ihren persönlichen Bedarf abgezogen oder dem Unternehmen belassen wird. Der Einkommensteuertarif ist progressiv. Für die einkommensteuerliche Belastung des Gewinns sind allerdings, abgesehen von der Progression des Tarifs, eine Reihe von Bedingungen maßgeblich, die von der Höhe des Gewinns selbst unabhängig sind: Personenstand, Zahl der Kinder, Alter, Konfessionszugehörigkeit, sonstige Einkünfte und Verluste sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.

bb) Die Besteuerung des Vermögens

Die Kapitalgesellschaften sind als solche selbständig vermögensteuerpflichtig, haben also für ihr Vermögen Vermögensteuer zu entrichten. Die Gesellschafter werden mit ihren Anteilen an den Kapitalgesellschaften und ihrem übrigen Vermögen zu Vermögensteuer herangezogen.

Eine Personengesellschaft ist nicht subjektiv vermögensteuerpflichtig. Ihr Vermögen ist einheitlich festzustellen und im Feststellungsbescheid nach der Höhe der Beteiligung auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Die Gesellschafter unterliegen mit ihren Anteilen an der Gesellschaft und ihrem übrigen Vermögen der Vermögensteuer.

b) Die unterschiedliche Belastung der GmbH & Co.KG im Vergleich zu der GmbH und den reinen Personengesellschaften

aa) Die Besteuerung des Gewinns bis 31.12.1976

Der auf die Komplementär-GmbH entfallende Gewinnanteil unterlag einem festen Körperschaftsteuersatz von 51 % des steuerlichen Reingewinns (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1975¹⁾); bei Ausschüttungen ermäßigte sich die Körperschaftsteuer auf 15 % (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 19 Abs. 3 KStG 1975²⁾). Die Gewinne der Kommanditisten wurden allein zur Einkommensteuer herangezogen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 i.V. mit § 15 Nr. 2 EStG³⁾). Soweit die Gewinnanteile der GmbH an deren Gesellschafter ausgeschüttet wurden, wurden auch sie noch einmal von der Einkommensteuer in der Erhebungsform der Kapitalertragsteuer getroffen (§ 2 Abs. 3 Nr. 5 i.V. mit § 20 EStG). Dies bedeutete, daß bei ausgeschütteten Gewinnen der Komplementär-GmbH eine steuerliche Doppelbelastung eintrat⁴⁾. Demgegenüber konnten die Kommanditisten ihre Gewinnanteile frei von steuerlicher Doppelbelastung entnehmen. Wurde aber der Gewinnanteil der GmbH thesauriert, trat eine doppelte Besteuerung nicht ein.

Die Aufteilung des Gesamt-Gesellschaftskapitals der GmbH & Co.KG wurde einmal von der Höhe des Gewinns beeinflusst, den die Gesellschafter thesaurieren wollten, zum anderen von dem Verhältnis des Satzes der Körperschaftsteuer zum Einkommensteuertarif⁵⁾.

1) In der Fassung vom 18.7.1975; BGBl. 1975 I, S. 1933 (Neufassung des KStG aufgrund des § 23 a Abs. 2 KStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.10.1969; BGBl. 1969 I, S. 1869).

2) Unter den Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1975 konnte auch eine Besteuerung der GmbH als personenbezogene Kapitalgesellschaft nicht in Betracht kommen, wenn mindestens 76 v.H. der Anteile natürlichen Personen gehörten; dann galt für die nicht ausgeschütteten Gewinne ein Staffeltarif zwischen 39 und 49 %, während für die Ausschüttung der Körperschaftsteuersatz 26,5 % beträgt.

3) In der Fassung vom 5.9.1974; BGBl. 1974 I, S. 2165.

4) Vgl. MITTELBACH, Die steuerliche Betriebsprüfung 1977, S. 225.

5) Die Subjektbezogenheit der Einkommensteuer und die Berücksichtigung subjektiver Bedingungen lassen bei unterstellter gleicher Höhe des Gewinnanteils eine unterschiedliche einkommensteuerliche Belastung der Kommanditisten auftreten (DORNFELD, Aktuelle Probleme, S. 137, 144). Deshalb gilt eine Aussage über die Verschiedenheit der Steuerbelastung nicht allgemein, sondern nur unter der Annahme einer bestimmten Gewinnhöhe und bestimmter persönlicher Verhältnisse der Gesellschafter.

Wurde der gesamte Gewinn, also auch der auf die Komplementär-GmbH entfallende Gewinnanteil, ausgeschüttet, so wurde er in jedem Fall insgesamt der Einkommensteuer unterworfen, allerdings mit Ausnahme des Betrages, der für die Zahlung der Körperschaftsteuer benötigt wurde. Einer zusätzlichen Körperschaftsteuerbelastung von 15 % unterlag nur der Gewinnanteil der GmbH. Je kleiner dieser war, desto kleiner war die Belastung durch die Körperschaftsteuer. Es empfahl sich daher, den Gewinnanteil der GmbH so gering wie möglich zu halten. Dies hieß in der Regel, daß vom steuerlichen Standpunkt aus der Anteil der GmbH auf das Mindestkapital einer GmbH zu beschränken war¹⁾.

Sollte ein Teil des jeweiligen Gewinns thesauriert werden, ergab sich folgendes: War der Körperschaftsteuersatz für zu-rückbehaltene Gewinne niedriger als der bei der betreffenden Gewinnhöhe anfallende durchschnittliche Einkommensteuersatz²⁾, so war es zweckmäßig, der GmbH einen Gewinnanteil zukommen zu lassen, der nach Abzug der Körperschaftsteuer dem Betrag entsprach, der für Selbstfinanzierungszwecke den Rücklagen zugeführt werden sollte. Dies konnte im Gesellschaftsvertrag ge-regelt werden, da bei der GmbH & Co.KG als Personengesellschaft³⁾ die Gewinnverteilung nicht nach Anteilen erfolgen muß wie bei der GmbH.

War der Körperschaftsteuersatz höher, so wurde der Gewinnanteil und damit zweckmäßigerweise auch die Kapitalbeteiligung der GmbH auf ein Minimum reduziert⁴⁾.

1) WÖHE, S. 57.

2) Zur rechnerischen Ermittlung des durchschnittlichen Einkommensteuersatzes vgl. WÖHE, S. 99.

3) Die GmbH & Co.KG ist für den Bereich des Ertragsteuerrechts eindeutig als Personengesellschaft anzusehen; vgl. BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (155). Für den Bereich der Gesellschaftsteuer gilt sie jedoch seit dem Inkrafttreten der Änderung des KVStG (BGBl. 1971 I, S. 2134) am 1.1.1972 im Gegensatz zur bisherigen Regelung als "echte" Kapitalgesellschaft; vgl. § 5 Abs. 2 Ziff. 3 KVStG 1972.

4) WÖHE, S. 57.

Wurde ein großer Teil der Gewinne im Betrieb zurückbehalten, so unterlag er in einer GmbH dem Körperschaftsteuersatz von 51 %. In der GmbH & Co.KG wurde in dieser Weise nur der bei der Komplementär-GmbH zurückbehaltene Gewinn besteuert, während die zurückbehaltenen Gewinnanteile der Kommanditisten wie alle ihre Gewinnanteile der Einkommensteuer unterlagen. Der durchschnittliche Einkommensteuersatz lag aber grundsätzlich niedriger als 51 %, solange der Gewinnanteil eines Kommanditisten den Schnittpunkt zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer¹⁾ nicht überstieg.

- 1) Bis 31.12.1974 betrug die Spitzenbelastung der Einkommensteuer 53 % (vgl. Einkommensteuertabelle BGBl. 1964 I, S. 894 ff.) zuzüglich einer Ergänzungstabelle zur Einkommensteuer in Höhe von 3 % der Einkommensteuerschuld (Ergänzungsabgabegesetz v. 21.12.1967; BGBl. 1967 I, S. 1254). Seit 1.1.1975 erreicht die Progression des Einkommensteuertarifs einen Höchstsatz von 56 %, wenn das Einkommen bei einem ledigen Steuerpflichtigen 130.020,- DM und bei einem verheirateten Steuerpflichtigen im Falle des Splittingtarifs 260.040,- DM übersteigt (Einkommensteuergesetz 1975 in der Fassung v. 5.9.1974; BGBl. 1974 I, S. 2165).

Der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne betrug bei kapitalbezogenen Kapitalgesellschaften 51 %, bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften 49 % zuzüglich einer Ergänzungsabgabe in Höhe von 3 % der Körperschaftsteuerschuld (Bis 31.12.1974 galt das Ergänzungsabgabegesetz v. 21.12.1967; BGBl. 1967 I, S. 1254. Bis 31.12.1976 galt das Ergänzungsabgabegesetz 1975 in der Fassung v. 17.10.1974; BGBl. 1974 I, S. 2887).

Bei der Berechnung des Schnittpunktes, bei dem Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung gleich werden, wird hier von den im Jahre 1976 geltenden Tarifen ausgegangen, also von einem Einkommensteuertarif von 56 % und einem Körperschaftsteuertarif für thesaurierte Gewinne von 51 % bei kapitalbezogenen Kapitalgesellschaften (plus Ergänzungsabgabe von 3 % = 52,53 %) bzw. 49 % bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften (plus Ergänzungsabgabe von 3 % = 50,47 %).

Der Schnittpunkt für Einkommensteuersatz und Körperschaftsteuersatz liegt dort, wo die durchschnittliche Einkommensteuerbelastung des Gesellschafters gleich der Körperschaftsteuerbelastung des nicht ausgeschütteten Gewinns ist. Bezeichnet man den zu versteuernden Betrag mit X, so ergab sich für ledige Gesellschafter eine Einkommensteuerbelastung von

$$\text{Est.} = 0,56 \times - 12.676.$$

Wurde dieser Betrag der körperschaftsteuerlichen Belastung für kapitalbezogene Kapitalgesellschaften von

$$\text{KSt.} = 0,5253 \times$$

gleichgesetzt, so lag der Schnittpunkt zwischen dem durchschnittlichen Einkommensteuersatz und dem Körperschaft-

Waren mehrere Personen an einem Unternehmen beteiligt, vervielfachte sich bei gleicher Gewinnbeteiligung der Betrag für den

steuersatz für nicht ausgeschüttete Gewinne bei einer kapitalbezogenen GmbH und bei einem unverheirateten Gesellschafter bei

$$\begin{aligned} 0,56 \times - 12.676 &= 0,5253 \times \\ X &= 365.300 \text{ DM.} \end{aligned}$$

Bei einer personenbezogenen GmbH lag der entsprechende Schnittpunkt bei

$$\begin{aligned} 0,56 \times - 12.676 &= 0,5047 \times \\ X &= 229.220 \text{ DM.} \end{aligned}$$

Das bedeutete, daß es bei einer kapitalbezogenen GmbH günstiger war, einen Gewinnanteil von mehr als 365.300 DM zu thesaurieren, als wenn der Gesellschafter den entsprechenden Gewinnanteil aus einer Kommanditgesellschaft erhalten und als Einkommen versteuert hätte. Bei einer personenbezogenen GmbH lag der entsprechende Schnittpunkt bei 229.220 DM. Unterlag der Gesellschafter dem Splitting-Tarif, so verdoppelten sich die Beträge auf 730.600 DM bzw. 458.440 DM.

Sind mehrere Personen an einem Unternehmen beteiligt, vervielfachen sich die Beträge für die genannten Schnittpunkte um die Anzahl der beteiligten Gesellschafter: der Schnittpunkt lag also bei zwei verheirateten Gesellschaftern mit gleicher Gewinnbeteiligung unter Berücksichtigung des Splitting bei einer kapitalbezogenen GmbH bei 1.461.200 DM und bei einer personenbezogenen GmbH bei 916.880 DM.

Durch die Einbeziehung der Kirchensteuer wird der Schnittpunkt zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung allerdings beträchtlich vorverlegt, da die gezahlte Kirchensteuer - obwohl sie eine abzugsfähige Sonderausgabe darstellt (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) - stets eine Erhöhung der Einkommensteuer bedeutet. Die Einkommensteuer, die um 9 v.H. Kirchensteuer zu kürzen ist, beträgt

$$\text{ESt.} = 0,56 (X - 0,09 \text{ ESt.}) - 12.676$$

$$\text{ESt.} = \frac{0,56 X - 12.676}{1,0504}$$

Die Kirchensteuer ist mit 9 v.H. dieses Betrages anzusetzen, also mit

$$\text{KiSt.} = 0,09 \frac{0,56 X - 12.676}{1,0504}$$

Bei Berücksichtigung der Kirchensteuer lag dann der Schnittpunkt zwischen dem durchschnittlichen Einkommensteuersatz und dem Körperschaftsteuersatz bei einer kapitalbezogenen GmbH bei

$$\frac{0,56 X - 12.676}{1,0504} + 0,09 \frac{0,56 X - 12.676}{1,0504} = 0,5253 \times$$
$$X = 235.682 \text{ DM}$$

und bei einer personenbezogenen GmbH bei

$$\frac{0,56 X - 12.676}{1,0504} + 0,09 \frac{0,56 X - 12.676}{1,0504} = 0,5047 \times$$
$$X = 172.144 \text{ DM.}$$

Schnittpunkt um die Anzahl der beteiligten Gesellschafter. Der Schnittpunkt zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuertarif lag in der Vergangenheit so hoch, daß er von der Mehrzahl der Unternehmen nicht erreicht wurde. Das bedeutete, daß bei kleiner und mittlerer Betriebsgröße und bei Großbetrieben mit sehr vielen Gesellschaftern die Körperschaftsteuerbelastung für einbehaltene Gewinne in der Regel über der durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung lag. Sollte in solchen Fällen ein großer Teil des Gewinns thesauriert werden, hatte die GmbH & Co.KG gegenüber einer GmbH einen steuerlichen Vorteil, wenn die Körperschaftsteuerbelastung für einbehaltene Gewinne, die eine GmbH hätte zahlen müssen, über der durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung, die jeder Gesellschafter hätte zahlen müssen, lag, der Gewinn sich also unter dem Schnittpunkt zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuertarif befand¹⁾.

Wurden hingegen die Gewinne ausgeschüttet, unterlag der Gewinnanteil der GmbH neben der Einkommensteuer beim Gesellschafter noch der Körperschaftsteuer. Diese Belastung in Höhe von 15 % (bzw. 26,5 %) betraf nur den Teil des Gewinns, der tatsächlich ausgeschüttet werden sollte. Da die Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn als nicht ausgeschütteter Gewinnanteil angesehen wurde, wurde sie als nicht ausschüttungsfähiger Gewinn dem vollen Körperschaftsteuersatz von 51 % unterworfen. Dies bedeutete²⁾, daß die durchschnittliche Belastung durch die Körperschaftsteuer auch bei Ausschüttung des gesamten Gewinns über dem Satz für ausschüttungsfähige Gewinne lag. Es war daher in jedem Fall zweckmäßig, den Kapitalanteil der Komplementär-GmbH so gering wie möglich zu halten³⁾, damit die GmbH einen möglichst geringen Gewinnanteil erhielt.

Zu den Berechnungen im einzelnen vgl. DORNFELD, Aktuelle Probleme, S. 137 (146 f.); EGGESIEKER-INSTITUT, GmbH-Rdsch. 1975, S. 244 (245 f. mit Fußn. 10, 11); WÖHE, S. 99. Bis 31.12.1974 waren die genannten Beträge wegen der geringen Einkommensteuerbelastung wesentlich höher, vgl. DORNFELD, a.a.O., HESSELMANN, Handbuch, 13. Aufl., S. 42 f.

1) Siehe dazu DORNFELD, Aktuelle Probleme, S. 137 (146 ff.); WÖHE, S. 57, 67.

2) Vgl. WÖHE, S. 30 Fußn. 22.

3) WÖHE, S. 58.

Gegenüber einer "reinen" Personalgesellschaft entstand für eine GmbH & Co.KG ein steuerlicher Vorteil nur bei folgenden Voraussetzungen: Erstens mußte die Körperschaftsteuerbelastung des Gewinnanteils der Komplementär-GmbH niedriger sein als die Einkommensteuerbelastung dieses Gewinnanteils gewesen wäre, wenn er in einer Personalgesellschaft hätte versteuert werden müssen; zweitens durfte dieser Gewinnanteil von der GmbH nicht ausgeschüttet werden. Die Steuerersparnis bestand jedoch nicht nur in der Differenz zwischen höherer Einkommen- und niedrigerer Körperschaftsteuerbelastung. Auch die Steuerbelastung der auf die Kommanditisten entfallenden Gewinnanteile war geringer als in einer reinen Personalgesellschaft: Durch das Zurückbehalten eines Teils des Gewinns in der Komplementär-GmbH wurde dieser Gewinnanteil zusätzlich der auf ihn entfallenden Körperschaftsteuer der Einkommensteuer entzogen. Das hatte zur Folge, daß das steuerpflichtige Einkommen der Kommanditisten der GmbH & Co.KG um den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Gewinnanteil der GmbH niedriger war, als wenn es in einer reinen Personengesellschaft angefallen wäre¹⁾.

Ein steuerlicher Vorteil für eine GmbH & Co.KG entstand im Vergleich zu einer reinen Personengesellschaft nur dann, wenn der durchschnittliche Einkommensteuersatz²⁾ höher war als der Körperschaftsteuertarif für die thesaurierten Gewinne der Komplementär-GmbH³⁾.

Bei kleinen und mittleren Betrieben lag die Einkommensteuerbelastung regelmäßig unter der Körperschaftsteuerbelastung für nicht ausschüttungsfähige Gewinne. Zweckmäßigerweise war daher der GmbH kein so großer Gewinnanteil zukommen zu lassen, daß nach Abzug der Körperschaftsteuer der Betrag verblieb, der thesauriert werden sollte. Denn es war in diesen Fällen günstiger, wenn die zurückbehaltenen Gewinne mit der Einkommensteuer versteuert wurden. Dies bedeutete, daß der Anteil der Komplementär-GmbH an der GmbH & Co.KG auf den Mindestnennbetrag der

1) Siehe WÖHE, a.a.O.

2) Siehe oben S. 34.

3) Vgl. dazu insgesamt DORNFELD, Aktuelle Probleme, S. 137 (144 ff.); HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 72f.

der GmbH zu beschränken war, um nur für diesen Kapitalanteil einen Gewinnanteil zu gewähren. Dieser wurde bei kleinen und mittleren Betrieben und bei Großbetrieben mit sehr vielen Gesellschaftern in der Regel höher belastet als bei einer reinen Personalgesellschaft. Die Gesamtsteuerbelastung der GmbH & Co.KG war jedoch geringer, als wenn das Unternehmen in Form der GmbH geführt worden wäre¹⁾.

Es gab noch einen weiteren steuerlichen Grund, die Vermögensbeteiligung der Komplementär-GmbH an der GmbH & Co.KG möglichst gering zu halten. Steuerrechtlich wird die vertraglich festgelegte Gewinnbeteiligung in der GmbH & Co.KG nur dann anerkannt, wenn sie angemessen ist²⁾. Die GmbH & Co.KG darf für Leistungen der Komplementär-GmbH kein geringeres oder höheres Entgelt zahlen, als sie es auch einem unabhängigen Dritten für gleichartige Leistungen zahlen würde. Dies bedeutet, daß die GmbH & Co.KG steuerrechtlich gezwungen ist, der GmbH ein angemessenes Entgelt für die von ihr geleistete Einlage auszusetzen³⁾. Der Gewinn, der der GmbH auf diese Weise zufließt, unterlag bei ihr der Körperschaftsteuer; schüttete die GmbH den Gewinn an ihre Gesellschafter aus, unterlag er bei diesen der Einkommensteuer. Insoweit trat die steuerliche Doppelbelastung ein, die ja gerade vermieden werden sollte⁴⁾.

bb) Die Besteuerung des Gewinns ab 1.1.1977

Kernstück des Körperschaftsteuerreformgesetzes, das am 1.1.1977 in Kraft trat, ist die Beseitigung der doppelten Belastung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer. Zu diesem Zweck wurde das sogenannte Anrechnungsverfahren eingeführt, demzufolge die von der Kapitalgesellschaft geschuldete Körperschaftsteuer auf die von den Anteilseignern⁵⁾ geschuldete Einkommensteuer

1) Vgl. dazu HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 73; POST, S. 107.

2) BFH-Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (155); vgl. dazu BARTH, GmbH-Rdsch. 1968, S. 120.

3) BRÖNNER-BÜNZ, S. 175.

4) HUBER, S. 292.

5) Ist der Anteilseigner eine Körperschaft, wird die bei der Kapitalgesellschaft erhobene Körperschaftsteuer auf die Körperschaftsteuer des Anteilseigners angerechnet.

anzurechnen ist¹⁾. Die von einer Gesellschaft für ausgeschüttete Gewinne abzuführende Körperschaftsteuer wird den Empfängern der Gewinnausschüttung - den Gesellschaftern - voll erstattet, im Regelfall mit ihrer Einkommensteuer, sonst bar von der Finanzkasse²⁾. Dieser Teil der Körperschaftsteuer wird also zu einer "Anrechnungsteuer": Der den Gesellschaftern zufließende Gewinn ist durch sie nicht mehr belastet. Dieses Anrechnungsverfahren³⁾ - vergleichbar mit dem Vorsteuerabzug beim Umsatzsteuersystem - bedingt demzufolge, daß die Kapitalgesellschaft mit ihrer Steuerzahlung für den Anteilseigner in Vorlage tritt.

Ab Veranlagungszeitraum beträgt die Körperschaftsteuer grundsätzlich 56 v.H. des zu versteuernden Einkommens (§ 23 Abs. 1 KStG 1977)⁴⁾. Dieser Steuersatz entspricht dem Spitzensteuersatz des Einkommensteuertarifs (§ 32 a Abs. 1 EStG 1975).

-
- 1) In Wahrheit ist die Körperschaftsteuerreform deshalb auch eine Einkommensteuerreform. Demgemäß enthält das Körperschaftsteuerreformgesetz (vom 31.8.1976; BGBl. 1976 I, S. 2597) in Art. 1 ein neues Körperschaftsteuergesetz und in Art. 2 umfangreiche Änderungen des Einkommensteuergesetzes.
 - 2) Sogenannter Chaban-Delmas-Effekt, vgl. FLÄMIG-AINSER, S. 26 ff.
 - 3) Eine ausführliche Beschreibung der Berechnungsformeln für das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren sowie eine Darstellung der Steuersätze und Steuerbelastung nach altem und neuem Körperschaftsrecht finden sich bei BECKER, BB 1976, S. 873 ff.; FLÄMIG, JuS 1977, S. 83 ff., 152 ff.; JÜNGER, GmbH-Rdsch. 1976, S. 173 ff.; PINGGERA, DB 1976, S. 1927 ff.; L. SCHMIDT, NJW 1976, S. 2233 ff.; THIEL, DB 1976, S. 1495 ff., jeweils m.w.N.
 - 4) Dieser Satz ermäßigt sich auf 50 v.H. für Körperschaften i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3-6 KStG 1977, die keine Gewinne ausschütten, die bei den Empfängern zur Anrechnung berechtigten; z.B. Eigenbetriebe der öffentlichen Hand, Vereine (§ 23 Abs. 2 KStG 1977). Ein ermäßigter Steuersatz von 46 v.H. gilt für Kreditinstitute, die nicht in der Form von Kapitalgesellschaften betrieben werden und der öffentlichen Kreditversorgung dienen (§ 23 Abs. 3 KStG 1977). Auf 44 v.H. ermäßigt sich die Steuer für öffentliche und unter Staatsaufsicht stehende Sparkassen (§ 23 Abs. 5 KStG 1977). Einem Steuersatz von 8 v.H. unterliegen die Entgelte i.S. des § 10 Abs. 1 UStG aus Werbesendungen für das Zweite Deutsche Fernsehen (§ 23 Abs. 9 KStG 1977).

Für ausgeschüttete Einkommensteile mindert oder erhöht¹⁾ sich die eingetretene Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung) nach § 27 Abs. 1 KStG 1977 auf 36 % des ausgeschütteten Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer (Ausschüttungsbelastung). Die Minderung beträgt somit 20 v.H. des ausgeschütteten Gewinns der Körperschaftsteuer. Bezogen auf die Ausschüttungen, die nur 64 v.H. des auszuschüttenden Einkommens betragen können, beläuft sich die Körperschaftsteuerminderung somit auf 20/64 oder 5/16. Hinzu tritt wie bisher die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %, die auf die Einkommensteuer der Anteilseigner auch anrechenbar ist. Diese Regelung ermöglicht es, die anrechenbare Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns (= Vorbelastung der Ausschüttung) auf 52 v.H. zu begrenzen (= 36 v.H. Körperschaftsteuer + 16 v.H. Kapitalertragsteuer²⁾).

Der ermäßigte Staffelsatz für personenbezogene Kapitalgesellschaften ist weggefallen. Diese Unternehmen werden von der Körperschaftsteuerreform in zweierlei Hinsicht besonders getroffen. Einmal wird der einbehaltene und in Rücklagen eingestellte Gewinn erheblich stärker belastet. Statt bisher 49 % (oder weniger) zuzüglich 3 % Ergänzungsabgabe beträgt die Steuerbelastung nunmehr 56 v.H.. Zum anderen werden die bei der Einkommensermittlung nicht abziehbaren Ausgaben erheblich stärker mit Körperschaftsteuer belastet³⁾.

Die Körperschaftsteuerreform hat für die Besteuerung des Gewinns einer GmbH & Co.KG im Vergleich der Besteuerung von GmbH und reiner Personengesellschaft folgende Auswirkungen:

Nach wie vor unterliegt nur der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH der Körperschaftsteuer, die Gewinnanteile der Kommanditisten

1) Zu der Bedeutung und Auswirkungen einer Körperschaftsteuer-Erhöhung vgl. FLÄMIG, JuS 1977, S. 152 (156); insbesondere MAYER-WEGLIN, BB 1976, S. 1699 ff.

2) Bei einem angenommenen Gewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer von 100 DM beträgt die Kapitalertragsteuer $\frac{25}{100} \cdot (100 - 36) = 16$ DM.

3) Die Belastung mit Körperschaftsteuer auf 100,- DM Vermögensteuer steigt für eine personenbezogene Kapitalgesellschaft von früher 101,90 DM auf 127,27 DM oder mit anderen Worten: um 100 DM Vermögensteuer ohne Substanzverlust (aus dem Gewinn) zahlen zu können, müssen statt bisher 201,90 DM ab Veranlagungszeitraum 1977 227,27 DM verdient werden; JÜNGER, GmbH-Rdsch. 1976, S. 173 (174).

werden allein von der Einkommensteuer getroffen. Wird der Gewinn thesauriert, bleibt ein steuerlicher Vorteil gegenüber einer GmbH auf jeden Fall in der Höhe erhalten, in der die Körperschaftsteuer auf die Gewinnanteile der Kommanditisten entfällt.

Die Beseitigung der Mehrfachbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne bedeutet für die GmbH & Co.KG, daß der gesamte ausgeschüttete Gewinn, also auch der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH nur einmal versteuert wird und somit die ungleiche steuerliche Belastung im Verhältnis zu den "reinen" Personengesellschaften in Zukunft beseitigt ist.

Soweit Erträge nicht ausgeschüttet, sondern zu Selbstfinanzierungszwecken im Unternehmen belassen werden, verbleibt grundsätzlich alles beim alten, nur, daß sich der Körperschaftsteuersatz auf 56 v.H. erhöht hat.

Wird ein erheblicher Teil des Gewinns thesauriert, muß der bei der Komplementär-GmbH zurückbelassene Gewinn mit dem Körperschaftsteuertarif von 56 % besteuert werden, während die zurückgebliebenen Gewinnanteile der Kommanditisten der Einkommensteuer unterliegen. Die Einkommensteuerbelastung erreicht ihren Spitzensatz von ebenfalls 56 v.H. erst bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 130.020,- DM bei Ledigen und 260.040,- DM bei Verheirateten. Deshalb wird die Körperschaftsteuerbelastung für einbehaltene Gewinne immer über der durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung liegen. Denn ein durchschnittlicher Einkommensteuersatz von 56 % wird bei einem noch so hohen Einkommen nie ganz erreicht werden¹⁾.

Das bedeutet, daß es zweckmäßig ist, den Gewinnanteil und damit auch die Kapitalbeteiligung der Komplementär-GmbH auf ein Minimum zu reduzieren. Die GmbH & Co.KG bietet dann gegenüber einer GmbH einen erheblichen steuerlichen Vorteil²⁾.

Der durchschnittlich kombinierte Einkommensteuer-Kirchensteuersatz³⁾ ist so lange niedriger als 56 %, wie der Gewinnanteil

1) Nämlich bis auf 12.676 DM. Denn die Einkommensteuerbelastung beträgt in der Spitze: $EST = 0,56 \times - 12.676 \text{ DM}$.

2) Dies gilt in der hier dargelegten Konsequenz nur für die Belastung durch Körperschaft- bzw. Einkommensteuer. Bei welcher Gesellschaftsform die Gesamtsteuerersparnis höher liegt, kann genau nur im Einzelfall ermittelt werden.

3) Unter Berücksichtigung der 9 %igen Kirchensteuer ergibt sich ein kombinierter Einkommensteuer-Kirchensteuersatz von 58,111 %. Vgl. ROSE, DB 1974, S. 2122 (2123).

eines Kommanditisten den Schnittpunkt zwischen kombiniertem Einkommensteuer-Kirchensteuersatz und Körperschaftsteuersatz nicht übersteigt¹⁾. Bei niedriger Einkommensteuerprogression wird daher der nicht ausgeschüttete Gewinn einer GmbH höher belastet als der Gewinn einer Personengesellschaft. Die Höhe hängt von der Differenz zwischen der körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung und dem kombinierten Einkommensteuer-Kirchensteuersatz ab. Unterliegt der Gesellschafter dem höchsten Einkommensteuersatz von 56 %, wird bei Gewinnthesaurierung der Gewinn einer GmbH geringer belastet als der Gewinn einer reinen Personengesellschaft²⁾. Dieser Effekt ist im wesentlichen auf den Unterschied zwischen der Körperschaftsteuertarifbelastung (56 v.H.) und dem kombinierten Einkommen-Kirchensteuersatz (58,111 v.H.) zurückzuführen. Gegenüber einer reinen Personengesellschaft kann ein Vorteil steuerlicher Art für eine GmbH & Co.KG nur entstehen, wenn der Körperschaftsteuertarif für die thesaurierten Gewinne der Komplementär-GmbH niedriger ist als der bei der betreffenden Gewinnhöhe anfallende durchschnittlich kombinierte Einkommensteuer-Kirchensteuersatz. In diesem Fall ist es zweckmäßig, der Komplementär-GmbH einen Gewinnanteil zukommen zu lassen, der nach Abzug der Körperschaftsteuer dem Betrag entspricht, den man für Selbstfinanzierungszwecke den Rücklagen zuführen möchte. Das kann zwar im Gesellschaftsvertrag geregelt werden, dürfte aber in der Praxis wegen der Höhe des erforderlichen Gewinns ein seltener Fall sein.

1) Der Schnittpunkt liegt hier bei

$$\begin{aligned} 0,58111 \cdot x - 12.676 &= 0,56 \cdot x \\ x &= 600.473,75 \text{ DM.} \end{aligned}$$

Daraus folgt, daß die Körperschaftsteuerbelastung erst geringer wird, wenn ein lediger Steuerpflichtiger ein Einkommen von mehr als 600.000,- DM hat. Für Verheiratete verdoppelt sich dieser Betrag.

- 2) Vgl. die Steuerbelastungsvergleiche zwischen Kapital- und Personengesellschaft,
EGGESIEKER-INSTITUT, GmbH-Rdsch. 1976, S. 253 (257 f.).

Die Einkommensteuerbelastung wird insbesondere nach der Körperschaftsteuerreform in der Regel unter der Körperschaftsteuerbelastung für nicht ausgeschüttete Gewinne liegen. Deshalb ist es für eine GmbH & Co.KG grundsätzlich nicht zweckmäßig, der Komplementär-GmbH so viele Gewinne zukommen zu lassen, daß nach Abzug der Körperschaftsteuer der Betrag verbleibt, den man thesaurieren will. Es ist also auch in Zukunft günstiger, die Kapitalbeteiligung der Komplementär-GmbH an der GmbH & Co.KG auf den Mindestnennbetrag der GmbH zu beschränken¹⁾. Insgesamt ist die einkommen-/körperschaftsteuerliche Belastung der GmbH & Co.KG höher als bei einer reinen Personengesellschaft, jedoch geringer, als wenn der Betrieb in Form der GmbH geführt würde.

cc) Die Besteuerung des Vermögens

Als Personalgesellschaft ist die GmbH & Co.KG nicht subjektiv vermögensteuerpflichtig. Ihr Vermögen ist nach § 180 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977²⁾ einheitlich festzustellen und im Feststellungsbescheid nach der Höhe der Beteiligung auf die einzelnen Gesellschafter - Komplementär-GmbH und Kommanditisten - aufzuteilen³⁾. Die Gesellschafter werden mit ihren Anteilen an der Gesellschaft und ihrem übrigen Vermögen zur Vermögensteuer herangezogen. Der Anteil der GmbH an der GmbH & Co.KG unterliegt einer steuerlichen Doppelbelastung: dieser Anteil unterliegt zunächst bei der GmbH der Vermögensteuer; außerdem werden die Anteile der Gesellschafter an der GmbH noch einmal von der Vermögensteuer erfaßt⁴⁾.

1) Vgl. oben S. 37 f.

2) AO 1977 in der Fassung vom 16.3.1976 (BGBl. 1976 I, S. 613). Bis 31.12.1976 erfolgte die Feststellung nach § 215 AO 1931 (Gesetz vom 22.5.1931; RGBl 1931 I, S. 161).

3) Dies geschieht nach §§ 179 Abs. 2 AO 1977, 3 BewG (bis 31.12.1976 nach §§ 216 AO 1931, 3 BewG).

4) Die steuerliche Doppelbelastung bringt bei Unternehmen mit viel Substanz gerade in ertragsschwachen Zeiten eine starke zusätzliche Belastung mit sich, da die Vermögensteuer (Vermögenssteuergesetz in der Fassung vom 17.4.1974, BGBl. 1974 I, S. 949) bei den Kapitalgesellschaften als nicht absetzbare Ausgabe aus mit 56 v.H. (bis 31.12.1976 51 % plus 3 % Er-gänzungsabgabe) zu versteuernden Gewinn entrichtet werden muß; vgl. HESSELMANN, GmbH-Rdsch. 1976, S. 247.

Die Anteile an der Komplementär-GmbH sind unter Berücksichtigung des Vermögenswertes und der Ertragsaussichten nach dem sogenannten Stuttgarter Verfahren zu bewerten¹⁾. Ein niedriger Gewinnanteil der GmbH wirkt sich auch in einem geringeren gemeinen Wert der Anteile an der GmbH²⁾ aus. Die Belastung der GmbH & Co.KG durch die Vermögensteuer ist also gegenüber der "reinen" GmbH niedriger: einerseits wird bei der GmbH das gesamte Betriebsvermögen von der Vermögensteuer erfaßt, zum anderen wirkt sich bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der GmbH-Anteile - dieser bildet die Grundlage für die Vermögensteuerbelastung der Gesellschafter - der gesamte Ertrag im Ertragsprozentsatz aus. Dagegen wird bei der GmbH & Co.KG der Anteil des Betriebsvermögens, der auf die Kommanditisten entfällt, nicht bei der Gesellschaft, sondern nur bei den Gesellschaftern besteuert; die Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert, d.h. die Substanz ohne Berücksichtigung der Ertragslage³⁾.

Es ist daher vom Standpunkt der Vermögensteuerbelastung aus zweckmäßig⁴⁾, den Anteil der Komplementär-GmbH an der GmbH & Co.KG möglichst niedrig zu halten⁵⁾.

-
- 1) BFH, Urt. v. 22.11.1968 - III 115/65 -, BStBl. 1969 II, S. 225 (226). Hierbei wird nicht nur der Substanzwert - wie bei den Anteilen an Personengesellschaften -, sondern auch der Ertragshundertsatz und damit auch die Ertragslage der Gesellschaft berücksichtigt.
 - 2) Zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile an der Komplementär-GmbH vgl. HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 337 f.
 - 3) Vgl. DORNFELD, Aktuelle Probleme, S. 137 (151); WÖHE, S. 60 f.
 - 4) WÖHE, S. 61. Treten Verluste auf, wird sich allerdings die Berücksichtigung des Ertragsprozentsatzes bei der Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren zugunsten der Gesellschafter der Komplementär-GmbH auswirken (WÖHE, S. 68).
 - 5) Zu der Frage, was zum Betriebsvermögen einer GmbH & Co.KG zu zählen ist, vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 58 ff., und HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 333, jeweils m.w.N.

c) Folgerungen durch und für die Vertragspraxis

Aus den geschilderten Gründen ist es daher in der Praxis weithin die Regel geworden, in der GmbH & Co.KG die Komplementär-GmbH nur mit dem gesetzlichen Mindestkapital von 20.000 DM auszustatten und nur diesen Betrag oder sogar nur den vor der Eintragung der GmbH einzuzahlenden Mindestbetrag von 5.000 DM als Einlage der Komplementär-GmbH in die GmbH & Co.KG einzubringen. Zwar ist mit der Körperschaftsteuerreform ein Grund für ein möglichst kleines Stammkapital der Komplementär-GmbH und für deren möglichst geringe Vermögensbeteiligung an der GmbH & Co.KG weggefallen, nämlich die steuerliche Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne im Bereich der Ertragsteuer. Es bleiben jedoch die anderen Gründe steuerrechtlicher¹⁾ und gesellschaftsrechtlicher²⁾ Art bestehen, die es zweckmäßig erscheinen lassen, die Komplementär-GmbH nur mit dem gesetzlichen Mindestkapital auszustatten und ihren Kapitalanteil an der GmbH & Co.KG auf das Mindeststammkapital zu beschränken. Die Vertragspraxis geht sogar noch weiter³⁾: Die Komplementär-gesellschaft leistet an die GmbH & Co.KG überhaupt keine Einlage, sondern bringt nur ihre Arbeitskraft ein; sie erhält keine Gewinnbeteiligung, sondern nur eine Aufwandsentschädigung, und sie wird vom Verlust ausgeschlossen⁴⁾, jedenfalls soweit die Kommanditeinlagen zur Deckung des Verlustes ausreichen. Die Komplementär-GmbH erlangt dann in der GmbH & Co.KG keinen Kapitalanteil⁵⁾.

1) Vgl. oben S. 41, 43, 44).

2) Vgl. oben S. 29 f.

3) Vgl. dazu BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91 (92 ff.); HORN, GmbH-Rdsch. 1969, S. 161 f.; HUBER, S. 292; SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (112 f).

4) Insofern kann von einer "GmbH ohne Kapitalanteil, Gewinnanteil und Verlustanteil" gesprochen werden; vgl. HUBER, S. 292. THIEL, DB 1968, S. 1870 (1872), nennt eine so gestaltete GmbH & Co.KG die "kapitalistisch organisierte GmbH & Co.KG", bei der die Anteile an der Komplementär-GmbH regelmäßig in der Hand der Kommanditisten lägen und diese zugleich als Geschäftsführer der GmbH fungierten. Vgl. dazu auch SUDHOFF, Rechte und Pflichten, S. 73. Vgl. zum Ganzen unten S. 46 ff.

5) Allerdings wird nicht immer die Komplementär-GmbH nur mit dem gesetzlichen Mindeststammkapital ausgestattet und nur mit geringfügigen oder sogar ohne jeden Anteil an der

2. Der Ausschluß der Einlagepflicht

Es soll nun der Frage nachgegangen werden, ob diese Praxis, die einen vertraglichen Ausschluß der Einlagepflicht der Komplementär-GmbH vorsieht, gesellschaftsrechtlich zulässig ist.

Ein Gesellschaftsvertrag ist wesentliche Voraussetzung für die Entstehung der Gesellschaft. Sein wesentlicher Inhalt besteht nach § 705 BGB darin, daß die Gesellschafter sich verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in bestimmter Weise zu fördern. Es ist nicht erforderlich, daß die Gesellschafter vereinbaren, auf welchem Weg die Förderung des erstrebten Zieles erreicht werden soll¹⁾. Weder müssen alle Gesellschafter gleichartige Beiträge leisten²⁾, noch müssen die Beiträge der Gesellschafter in

GmbH & Co.KG beteiligt. Die verschiedensten betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und vor allem steuerrechtlichen Gründe können vielmehr dazu führen, daß die Komplementärgesellschaft als der stärkere Teil in der GmbH & Co.KG ausgestaltet wird, daß also zum Teil sogar die Einlagen der GmbH größer sind als das Kommanditkapital und/oder die GmbH stärker am Gewinn beteiligt wird als die Kommanditisten.

So kann dies der Fall sein, wenn sich ein ausländischer Konzern, für den wegen eines Doppelbesteuerungsabkommens nur eine Kapitalgesellschaft in Betracht kommt, an einer deutschen Einzelfirma beteiligen will, für die hingegen bei einer Beteiligung nur eine Personengesellschaft in Frage kommt. Soll der ausländische Konzern den stärkeren Teil bei der Beteiligung bilden, ist es angebracht, eine GmbH & Co.KG zu gründen, wobei die Komplementär-GmbH völlig im Besitz des ausländischen Konzerns und das Stammkapital größer als das Kommanditkapital ist.

Ein anderes Beispiel ist die Tatsache, daß die Komplementär-GmbH von manchen Gesellschaftern bewußt als Instrument zur Thesaurierung von Gewinnen benutzt wird (vgl. dazu BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91, 104; PLUM, Festschrift Deutscher Juristentag, S. 137, 165): der Teil des Gewinns, der thesauriert werden soll, wird vertraglich zum Gewinnanteil der GmbH gemacht. Diese läßt ihn als Einlage in der GmbH & Co.KG stehen. Damit wird dieser Gewinnanteil dem Zugriff der Kommanditisten entzogen (Über den psychologischen Hintergrund dieser Maßnahme vgl. HUBER, S. 293).

1) RG, Urt. v. 16.3.1928 - II 354/27 -, HRR 1928, Nr. 1409.

2) Nur im Zweifelsfall haben die Gesellschafter gleiche Beiträge zu leisten, § 706 Abs. 1 BGB.

der Leistung bestimmter Gegenstände bestehen, wie sich schon aus § 706 Abs. 3 BGB ergibt. Gesetzliches Begriffsmerkmal der Gesellschaft ist lediglich, daß die Gesellschafter überhaupt einen Beitrag irgendwelcher Art zur Förderung des Gesellschaftszwecks leisten¹⁾.

Aufgrund des allgemeinen Prinzips der Vertragsfreiheit kann die GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin der GmbH & Co.KG im Gesellschaftsvertrag von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage freigestellt werden²⁾, wobei sich die GmbH verpflichtet, die Geschäfte der GmbH & Co.KG zu führen. Daß es sich bei dem auf diese Weise begründeten Rechtsverhältnis um eine Gesellschaft im Sinne der §§ 105, 161 HGB, 705 BGB handelt, folgt aus der Begriffsbestimmung des § 705 BGB. Die Komplementär-GmbH beteiligt sich dann an der Kommanditgesellschaft in gleicher Weise wie eine natürliche Person, die sich an einer Kommanditgesellschaft als Komplementärin nur mit ihrer bloßen Arbeitskraft beteiligt. Auch eine juristische Person kann ihre Arbeitskraft einbringen: sie bringt die Arbeitskraft ihres oder ihrer gesetzlichen Vertreter, ihrer Geschäftsführer ein. Der Beitrag der GmbH besteht dann nicht in einer Kapitaleinlage, sondern in der Führung der Geschäfte der GmbH & Co.KG, also in einer Dienstleistung. Da nach § 706 Abs. 3 BGB der Beitrag eines Gesellschafters auch in der

-
- 1) RG, Urt. v. 14.3.1918 - II 393/18 -, RGZ 95, S. 147 (149 f.); BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 2 D; FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 17; KESSLER in STAUDINGER, § 706 Rdnr. 3; LEHMANN, Gesellschaftsrecht, S. 78; OERTMANN, § 705 Anm. 2; SCHULTZE-v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 2, 4 und § 706 Rdnr. 1; WEIPERT in HGB-RGRK, § 105 Anm. 18. Nach ERMANN-SCHULZE-WENCK, § 705 Rdnr. 17 und § 706 Rdnr. 1; STAUDINGER-GEILER, § 705 Rdnr. 22, ENNECCERUS-LEHMANN, S. 728, und v. GAMM in BGB-RGRK, § 706 Anm. 1 (mißverständlich RG, Urt. v. 25.10.1912 - II 326/12 -, RGZ 80, S. 268, 271; vgl. dazu RG, Urt. v. 25.8.1937 - I 34/37 -, JW 1937, S. 2971) setzt die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft die Leistung von Beiträgen nicht begrifflich voraus. Daran ist richtig, daß Beiträge im Sinne des § 706 BGB nicht unbedingt geleistet werden müssen. Die Gesellschafter müssen sich nur verpflichtet haben, den Gesellschaftszweck in irgendeiner Weise zu fördern (RG, Urt. v. 14.3.1918 - II 393/18 -, RGZ 95, S. 147, 149 f.). In der Förderungspflicht, die zum Wesen der Gesellschaft gehört, liegt dann die Beitragspflicht im weitesten Sinne (HUBER, S. 294).
- 2) Vgl. HORN, GmbH-Rdsch. 1969, S. 161; HUECK, OHG, S. 5; SIEBERT, StbJb. 1955/56, S. 299 (302); SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (112); WEIPERT in HGB-RGRK, § 105 Anm. 10.

Leistung von Diensten bestehen kann, ist die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH ein ausreichender Beitrag für die GmbH & Co.KG¹⁾.

Ein weiterer Beitrag der Komplementär-GmbH besteht darin, daß sie notwendigerweise die persönliche Haftung für die Gesellschaftsschulden nach §§ 161 Abs. 2, 128 HGB übernimmt²⁾.

Es ist damit zulässig, die Komplementär-GmbH von einer kapitalmäßigen Beteiligung an der Kommanditgesellschaft völlig auszuschließen, indem die GmbH ihre bloße Arbeitskraft - als geschäftsführende Gesellschafterin - einbringt. Der Ausschuß von der Kapitalbeteiligung bedeutet den buchführungs- und bilanztechnischen Ausdruck der Tatsache, daß die Komplementär-GmbH am Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft nicht mit einem Wertanteil beteiligt ist³⁾.

-
- 1) Vgl. HENNINGER, GmbH-Rdsch. 1959, S. 138; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 152; HUECK, OHG, S. 5.
Nach BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91 (96), soll die GmbH den Gesellschaftszweck schon dadurch fördern, daß sie mit dem Eintritt als persönlich haftende Gesellschafterin diese Gestaltung einer Kommanditgesellschaft überhaupt ermöglicht.
 - 2) Bei der "Übernahme" der persönlichen Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft handelt es sich zwar um eine gesetzliche Konsequenz. Dennoch ist diese Übernahme als ausreichender Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks anzusehen, weil der Schritt, der die gesetzliche Folge nach §§ 161 Abs. 2, 128 HGB auslöst - Eintritt in die Kommanditgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter -, freiwillig und in Kenntnis der Tragweite geschieht.
Im Ergebnis, aber ohne Begründung RG, Urt. v. 22.4.1896 - VI 57/96 -, RGZ 37, S. 58 (61); BHG, Urt. v. 21.4.1959 - VIII ZR 71/58 -, BB 1959, S. 574 (575), und Urt. v. 25.1.1965 - II ZR 233/62 -, BB 1965, S. 472; BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 2 D; HUECK, OHG, S. 5; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 5.
 - 3) Vgl. FISCHER in HGB-Großkomm., § 120 Anm. 18 ff.; HUBER, S. 215 ff., 293; ungenau: BRÖNNER-BÜNZ, S. 194.

3. Der Ausschluß der Gewinnbeteiligung

Soll die GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin ohne Wertbeteiligung ausgestaltet werden, wird sie regelmäßig vertraglich von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage freigestellt und am Gewinn und Verlust der GmbH & Co.KG nicht beteiligt¹⁾. Die Komplementär-GmbH übernimmt die Geschäftsführung der KG; dafür erhält sie eine Aufwandsentschädigung. Das bedeutet, daß die GmbH & Co.KG die Gehälter der Geschäftsführer der GmbH und ihre sonstigen Ausgaben bezahlt. Die Aufwandsentschädigung ist jedoch weder ein festes Gehalt, das die Komplementär-GmbH für ihre Mitwirkung an der Gesellschaft erhält, noch stellt sie eine Gewinnbeteiligung dar, da sie von der Kommanditgesellschaft unabhängig davon aufzuwenden ist, ob die Gesellschaft einen Gewinn erzielt oder nicht.

a) Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

Fraglich ist, ob der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnbeteiligung mit den zwingenden Vorschriften der Offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft zu vereinbaren ist. Hierzu werden im wesentlichen zwei Ansichten vertreten.

Nach der einen Meinung²⁾ ist der völlige Ausschluß eines Gesellschafters von jedem Gewinn während der ganzen Dauer der Gesellschaft unvereinbar mit dem Wesen einer Gesellschaft, deren Zweck auf den gemeinsamen Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist. Da zum gemeinsamen Gesellschaftszweck auch die Gewinnerzielung durch den Gewerbebetrieb gehöre, sei ein gemeinsam verfolgter Zweck, wie es der Begriff der Gesellschaft nach

1) Der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Gewinnbeteiligung ist aber auch unabhängig von einem Ausschluß einer kapitalmäßigen Beteiligung an der Kommanditgesellschaft in der Vertragspraxis von Bedeutung: Die GmbH unterliegt als Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer, nicht jedoch die Kommanditgesellschaft; deshalb ist in steuerlicher Hinsicht ein Gewinnverteilungsschlüssel regelmäßig vorteilhaft, der den Gewinn nicht der GmbH, sondern den Kommanditisten zufließen läßt; vgl. oben S. 32 ff., 38 ff.

2) BALLERSTEDT, JuS 1963, S. 253 (255); FLECHTHEIM in DÜRINGER-HACHENBURG, § 105 Anm. 2; GEILER in DÜRINGER-HACHENBURG, Allgem. Einl. Anm. 15; HACHENBURG, JW 1915, S. 1470; RITTER,

§ 705 BGB i.V. mit §§ 105, 161 HGB voraussetzt, nur vorhanden, wenn alle Gesellschafter am Gewinn beteiligt sind. Nach dieser Auffassung wäre die Beteiligung einer Komplementär-GmbH ohne jeden Gewinnanteil unzulässig¹⁾.

§ 105 Anm. 3; STAUB-PINNER, § 105 Anm. 4; STAUDINGER-GEILER, Vorbem. II 5 b vor § 705; WEIPERT in HGB-RGRK, § 105 Anm. 9 und § 121 Anm. 12; WIELAND, S. 462 f und 548 Fußn. 1. Ähnlich auch RG, Urt. v. 9.10.1929 - I 140/29 -, JW 1930, S. 2655 f.

- 1) Diese Auffassung hat nach HUBER, S. 296, beachtliche Folgen für die Kommanditisten: die GmbH & Co.KG wäre im Hinblick auf die Beteiligung der GmbH aufgrund der Eintragung im Handelsregister höchstens eine "Scheingesellschaft"; seien neben der GmbH keine weiteren persönlich haftenden Gesellschafter vorhanden, müßten die Kommanditisten unbeschränkt persönlich haften, weil eine Kommanditgesellschaft ohne persönlich haftenden Gesellschafter nämlich gesetzlich nicht zugelassen sei.
- Diese von HUBER gezogene Konsequenz ist rechtlich nicht vertretbar. Ist es mit dem Vorliegen eines gemeinsamen Zwecks nicht zu vereinbaren, wenn ein Gesellschafter am Gewinn der Gesellschaft nicht teilhat, so fehlt es an einem gemeinsamen Zweck der Gesellschafter. Es liegt damit keine Zweckgemeinschaft und folglich auch keine Gesellschaft vor. Der Gesellschaftsvertrag ist nichtig (vgl. RG, Urt. v. 26.1.1938 - II 151/37 -, JW 1938, S. 1025; BALLERSTEDT, a.a.O., S. 255 f. SCHULTZE v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 24). Die Folge davon ist nicht die unbeschränkte Haftung der Kommanditisten. Vielmehr finden die Grundsätze über die fehlerhafte Gesellschaft Anwendung. Die Voraussetzung für deren Anwendbarkeit liegt vor: Unter den Gesellschaftern der GmbH & Co.KG wurde ursprünglich ein - wenn auch nichtiger - Gesellschaftsvertrag geschlossen; ein auf die Bildung einer Kommanditgesellschaft gerichteter Wille lag vor (vgl. BGH, Urt. v. 28.11.1953 - II ZR 188/52 -, BGHZ 11, S. 190, und Urt. v. 6.2.1958 - II ZR 210/56 -, BGHZ 26, S. 330, 333; SCHULTZE v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 86, 93 m.w.N.). Ist die Gesellschaft in Vollzug gesetzt - dafür ist zwar grundsätzlich die Eintragung in das Handelsregister allein noch nicht ausreichend; jedoch genügen schon nach außen in Erscheinung tretende Vorbereitungsgeschäfte, die nicht unmittelbar auf die Erreichung des Gesellschaftszwecks abzielen müssen (vgl. BGH, Urt. v. 12.5.1954 - II ZR 167/53 -, BGHZ 13, S. 320, 321; SCHULTZE v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 100 f. m.w.N. aus Schrifttum und Rspr.); vor Vollzug der Gesellschaft kommt nur das Innenverhältnis in Betracht -, werden an den Mangel der Wirksamkeit nicht die gleichen Rechtsfolgen angeknüpft wie sonst an ein nichtiges Rechtsgeschäft. Es wird nicht von Anfang an als nichtbestehend behandelt, sondern nur für die Zukunft für vernichtbar und bis zur Geltendmachung der Nichtigkeit als wirksam angesehen (vgl. BGH, Urt. v. 24.10.1951 - II ZR 18/51 -, BGHZ 3, S. 285m 287 ff.; LEHMANN-DIETZ,

Die heute herrschende Meinung ¹⁾ betrachtet die Gewinnbeteiligung nicht als notwendiges Element des Gesellschaftsverhältnisses. Erforderlich sei nur, daß alle Gesellschafter gemeinschaftlich den Zweck verfolgen, ein Unternehmen zu betreiben, das Gewinn abwirft. Dagegen bestehe der gemeinsame Zweck nicht darin, daß an diesem Gewinn jeder einzelne Gesellschafter beteiligt sein müsse; in dieser Hinsicht könnten die Interessen der einzelnen Gesellschafter durchaus verschieden sein. Der gemeinsame Zweck der Gesellschaft und das subjektive Interesse der einzelnen Gesellschafter seien in diesem Zusammenhang zu unterscheiden ²⁾.

S. 50; SCHULTZE v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 85 ff. m.w.N.), wobei Dritten die Geltendmachung der Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrages versagt ist (BGH, Urt. v. 24.10.1951, a.a.O., S. 288). Das bedeutet für die GmbH & Co.KG, daß - und zwar unabhängig davon, ob neben der Komplementär-GmbH ein weiterer persönlich haftender Gesellschafter vorhanden ist (vgl. HUBER, S. 296) - die Kommanditisten im Außenverhältnis nach Vertrauensschutz- und Rechtsgrundsätzen haften (vgl. BGH, Urt. v. 6.2.1958 - II ZR 210/56 -, BGHZ 26, S. 330, 335; REINHARDT, Gesellschaftsrecht, S. 114; SCHULTZE v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 81, 91, 118; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 764). Die Kommanditisten haften demnach nur beschränkt auf ihre Einlage, soweit sie nicht im Außenverhältnis einen anderen Rechtsschein als den eines beschränkt haftenden Gesellschafters gesetzt haben. Der Ausschluß der rückwirkenden Nichtigkeitsfolgen wird zwar eingeschränkt, wenn die Versagung der Rückwirkung der Unwirksamkeit mit Grundprinzipien der Rechtsordnung (beispielsweise §§ 134, 138 BGB) in Widerspruch stehen (vgl. SCHULTZE v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 102 ff. m.w.N.). Eine solche Kollision ist jedenfalls für die Frage, ob jeder Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft unabhängig am Gewinn der Gesellschaft teilhaben muß, nicht zu bejahen.

- 1) BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 3 A; FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 9 a; v. GAMM in BGB-RGRK, Anm 5 vor § 705; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Anm. 6; HUBER, S. 298 f.; HUECK, OHG, S. 3 ff.; LEHMANN-DIETZ, S. 152; KLAUSS-MITTELBACH, Rdnr. 114 (S. 74). Ebenso bereits RG, Urt. v. 9.3.1917 - II 512/16 -, RGZ 90, S. 14 (16 f.).
- 2) FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 9 a. Im Ergebnis so wohl auch HUECK, a.a.O., nach dem der Gesellschafter "überhaupt ein Interesse am Betrieb des Unternehmens" haben muß (S. 4 Fußn. 9), es aber für den Begriff der Personalhandelsgesellschaft nicht darauf ankommt, wie der Gewinn verteilt wird (S. 4). Das geforderte Interesse des Gesellschafters am Betrieb des Unternehmens ist hierbei allerdings auf den "gemeinsamen Zweck" der Gesellschaft zu beziehen und nicht auf den wirtschaftlichen Erfolg des Handelsgewerbes. Vgl. jedoch dazu HUBER, S. 297 Fußn. 36.

Nach dieser Auffassung ist die Beteiligung einer Komplementär-GmbH ohne jeden Gewinnanteil zulässig.

Die Rechtsprechung hat zu der Frage, ob die Beteiligung eines jeden Gesellschafters an dem Gewinn des gemeinsamen Unternehmens ein notwendiges Erfordernis einer Offenen Handelsgesellschaft und einer Kommanditgesellschaft ist, noch nicht Stellung genommen¹⁾. Der Bundesgerichtshof hat jedoch in einer frühen Entscheidung²⁾ bei einer gewerbetreibenden GmbH die Gewinnbeteiligung eines jeden Gesellschafters für das Vorliegen einer Gesellschaft begrifflich nicht für erforderlich gehalten³⁾; die Beteiligung an der Gesellschaft könne dem Gesellschafter sonstige Vorteile bringen; aber auch der "vorteilslose Ausschluß vom Gewinnrecht" sei "keineswegs von der Hand zu weisen"⁴⁾. Wird dieser Gedanke auf den Fall der Personenhandelsgesellschaft übertragen, so wäre es zulässig, eine Komplementär-GmbH "vorteilslos", ohne Gewinnbeteiligung und ohne Vergütung, in die GmbH & Co.KG aufzunehmen.

§ 7o5 BGB verlangt einen gemeinsamen Zweck aller Gesellschafter⁵⁾. Dieser gemeinsame Zweck bedeutet jedoch nicht gleichgerichtete individuelle Vorteile der Gesellschafter. Vielmehr muß der gemeinsame Zweck, zu dessen Förderung sich die Gesellschafter zusammenschließen, unterschieden werden von den persönlichen Interessen ideeller oder materieller Art, die von den Gesellschaftern durch die Erreichung des gemeinsamen Zwecks verfolgt werden können⁶⁾. Der gemeinsame Zweck ist bei der Handelsgesellschaft der gemeinsame Betrieb des Unternehmens der

-
- 1) Diese Frage wurde sogar ausdrücklich offengelassen: BGH, Urt. v. 13.5.1953 - II ZR 157/52 -, NJW 1953, S. 1548 (1549).
 - 2) BGH, Urt. v. 14.7.1954 -II ZR 342/53-, BGHZ 14, S. 264 (272).
 - 3) So auch: FEINE, S. 360; SCHMIDT in HACHENBURG, § 29 Anm.3 und § 47 Anm. 7; SCHOLZ, § 29 Rdnr.10; SCHOLZ-FISCHER, § 29 Anm.2.
 - 4) BGH, Urt. v. 14.7.1954 -II ZR 342/53-, BGHZ 14, S. 264 (272).
 - 5) Vgl. BALLERSTEDT, JuS 1963, S. 253 (255): "wenn jeder Partner ihn ebensowohl als den eigenen wie als den Zweck des anderen zu fördern verspricht".
 - 6) BALLERSTEDT, a.a.O., S. 254; FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 9 und 9a; SCHULTZE v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 24; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 28; WIELAND, S. 459 ff.; ebenso BGH, Urt. v. 29.1.1951 - IV ZR 171/50 -, NJW 1951, S. 308, und Urt. v. 12.10.1959 - II ZR 237/57 -, BGH 1960, S. 15.

Gesellschaft¹⁾. Entscheidend ist daher ein sinnvolles Zusammenwirken aller Gesellschafter beim Betrieb des Unternehmens; darin liegt nämlich der gemeinsame Zweck, unabhängig von einer Beteiligung am Geschäftsergebnis. Die Annahme, daß die Gewinnbeteiligung eines jeden Gesellschafters ein notwendiges Element des Gesellschaftsverhältnisses sei, beruht daher auf einer falschen Auslegung des Begriffs des "gemeinsamen Zwecks" in § 705 BGB. Auch daraus, daß der gemeinsame Zweck der Handelsgesellschaft im Betrieb eines Handelsgewerbes besteht und damit auf Gewinnerzielung gerichtet ist, folgt nicht zwingend eine Gewinnbeteiligung aller Gesellschafter²⁾, sondern nur, daß alle Gesellschafter in der Absicht der Gewinnerzielung zusammenwirken müssen³⁾. Die Gewinnerzielung ist dann der gemeinsame Zweck der Gesellschafter. Wie die Gesellschafter den erzielten Gewinn schließlich verteilen, ist für den Begriff der Handelsgesellschaft irrelevant; die Frage der Gewinnverteilung ändert nichts daran, daß der Gewinn durch gemeinsame gewerbliche Tätigkeit der Gesellschafter erzielt wurde⁴⁾.

Da also die Gewinnbeteiligung eines jeden Gesellschafters kein notwendiges Begriffsmerkmal der Gesellschaft ist, bestehen handelsrechtlich keine Bedenken, die Komplementär-GmbH von der Gewinnbeteiligung völlig auszuschließen.

b) Die steuerliche Zulässigkeit

Steuerrechtlich wird die vertraglich festgelegte Gewinnverteilung in der GmbH & Co.KG nur dann anerkannt, wenn sie "angemessen" ist⁵⁾. Maßstäbe für die Angemessenheit der Gewinnverteilung sind die Leistungen der einzelnen Gesellschafter

1) FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 9a; HUECK, OHG, S. 4; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 6.

2) So aber WIELAND, S. 462.

3) HUECK, OHG, S. 4.

4) HUBER, S. 298 f.

5) BFH, Urt. v. 22.8.1951 - IV 246/50 -, BStBl. 1951, S. 181 (183); grundlegend BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (155 ff.), vgl. dazu BARTH, GmbH-Rdsch. 1968, S. 120 ff.; BFH, Urt. v. 25.4.1968 - VI R 279/66 -, BStBl. 1968 II, S. 741 f.; BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186.

innerhalb der GmbH & Co.KG; als Leistung kommen insbesondere in Betracht: Kapitaleinlage, Arbeitseinsatz und Übernahme des Haftungsrisikos. Das bedeutet für die Komplementär-GmbH, daß ihr Gewinnanteil "objektiv" ihrem Beitrag zur Erzielung des Gewinns der GmbH & Co.KG entsprechen muß; die GmbH & Co.KG darf also für Leistungen der GmbH kein geringeres Entgelt zahlen, als sie es auch einem unabhängigen Dritten für gleichartige Leistungen zahlen würde.

Bei der Frage, ob der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Beteiligung am Gewinn der GmbH & Co.KG im Bereich des Steuerrechts anzuerkennen ist, kommt es hiernach entscheidend darauf an, ob die GmbH für ihre Leistungen an die GmbH & Co.KG diejenige Vergütung erhält, die auch ein unbeteiligter Dritter erhalten würde, oder ob sie unentgeltliche oder zu niedrig vergütete Leistungen an die Kommanditgesellschaft erbringt¹⁾. Erhält die Komplementär-GmbH keine oder eine nicht angemessene, zu niedrige Vergütung, so liegt in der Leistung der GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung zugunsten der Kommanditisten, wenn diese gleichzeitig Gesellschafter der GmbH sind²⁾. Es ist nämlich hierin ein "Verzicht"³⁾ der GmbH zugunsten der Kommanditisten in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der GmbH zu sehen, da ein Dritter auf einer angemessenen, üblich hohen

1) Vgl. HUBER, S. 299.

2) Abgesehen davon und ungeachtet der Tatsache, daß die Gesellschafter der GmbH zugleich die Kommanditisten der Kommanditgesellschaft sind, kann ein "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" im Sinne des § 42 AO (bis 31.12.1976: § 6 StAnpG) vorliegen, wenn die Gewinnverteilung wirtschaftlich den Leistungen der Gesellschafter nicht gerecht wird. Dies würde zu einer Versagung der steuerlichen Anerkennung des Gewinnverteilungsschlüssels führen. Zum Beispiel würde eine willkürliche Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels entsprechend der jeweiligen Situation und eine willkürliche Gewinnverlagerung steuerrechtlich nicht anerkannt; vgl. ZINTZEN, GmbH-Rdsch. 1950, S. 116 (121).

3) BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 129/66 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (159).

Beteiligung am Gewinn bestehen würde¹⁾. Steuerrechtlich ist die Rechtslage in einem solchen Fall so zu beurteilen, als ob die Komplementär-GmbH das angemessene Entgelt erhalten und an ihre Gesellschafter ausgeschüttet hätte²⁾.

Da die Komplementär-GmbH der Kommanditgesellschaft keine Kapitaleinlage zur Verfügung stellt, bleiben als Leistungen der GmbH gegenüber der GmbH & Co.KG nur die Führung der Geschäfte für die GmbH & Co.KG und die Übernahme der persönlichen, unbeschränkten Haftung für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co.KG³⁾. Diese Faktoren bestimmen dann allein die Angemessenheit des Gewinnanteils der Komplementär-GmbH⁴⁾.

Im Hinblick auf die Geschäftsführung wird in der Vertragspraxis vereinbart⁵⁾, daß die Komplementär-GmbH durch ihre Geschäftsführer die Geschäfte der Kommanditgesellschaft führt; die dafür

-
- 1) Vgl. hierzu: FG Bremen, Urt. v. 4.5.1962 - I 188 und 209/60 -, EFG 1963, S. 55 f.; BFH, Urt. v. 2.8.1960 - I 221/59 -, BStBl. 1960 III, S. 408 (409); Urt. v. 15.11.1967 - IV R 129/66 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (158 f.); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 57; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 311 m.w.N.. Nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH ist eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, wenn eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie unter sonst gleichen Umständen bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters Fremden nicht gewährt hätte; BFH, Urt. v. 10.1.1973 - I R 119/70 -, BStBl. 1973 II, S. 322; Urt. v. 29.10.1974 - I R 83/73 -, BStBl. 1975 II, S. 366. Diese Definition ist allgemeiner gefaßt und geht begrifflich weiter.
 - 2) Verdeckt ausgeschüttete Gewinne sind nämlich nach § 8 Abs. 1 KStG 1977 zum Einkommen der Körperschaft und nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Einkommen der begünstigten Gesellschafter hinzuzurechnen.
 - 3) BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (159); BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 65.
 - 4) Vgl. dazu die z.T. ähnlichen Leistungsfaktoren bei einer Familienpersonengesellschaft, BFH, Beschl. v. 26.5.1971 - IV R 11/70 -, BStBl. 1971 II, S. 557 (558 ff.), und Beschl. des Gr.S. v. 29.5.1972 - 4/71 -, GmbH-Rdsch. 1972, S. 281 (282).
 - 5) Vgl. hierzu HUBER, S. 296, 300.

gemachten Aufwendungen erhält sie von der Kommanditgesellschaft ersetzt. Sind die von der GmbH gemachten Aufwendungen - vor allem die Geschäftsführergehälter und das sachliche Substrat der geschäftsführenden Tätigkeit (Büros, Büromaterial, Arbeitskräfte etc.) - angemessen, so zahlt die Kommanditgesellschaft der GmbH als Aufwandsentschädigung ein angemessenes Entgelt für das, was sie erhält: für die Geschäftsführung den angemessenen Preis¹⁾. Dies bedeutet, daß bei der Gewinnverteilung der geschäftsführenden Tätigkeit der Komplementär-GmbH dadurch ausreichend Rechnung getragen wird, daß dieser sämtliche Aufwendungen ersetzt werden, die ihr im Zusammenhang mit ihrer geschäftsführenden Tätigkeit entstehen. Teilweise wird die Ansicht vertreten, daß der GmbH zusätzlich ein Tätigkeitszuschlag für die Übernahme der Geschäftsführung immer²⁾ oder jedenfalls dann zugestanden werden müsse, wenn die GmbH nicht mit einer Kapitaleinlage und einem insoweit angemessenen Gewinn an der GmbH & Co.KG beteiligt sei³⁾. Es ist jedoch unrichtig, daß eine fremde GmbH ihre tragende Stellung innerhalb der Kommanditgesellschaft ausnutzen und sich deshalb die Übernahme der Tätigkeit der geschäftsführenden Gesellschafterin besonders honorieren lassen würde⁴⁾. Denn im Geschäftsleben wird ein mit der Geschäftsführung genommener Einfluß auf die praktische Gestaltung der Geschäfte der Kommanditgesellschaft nicht nur als Pflicht, sondern insbesondere auch als Recht angesehen⁵⁾. Und zudem darf bei der Frage, was insofern unter Fremden vereinbart worden wäre, die für die GmbH & Co.KG typische Fallgestaltung nicht

1) Vgl. BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (158 f.); FG Düsseldorf, Urt. v. 25.11.1963 - VII 9/63 K, EFG 1964, S. 339, 341 (aufgehoben durch BFG, Urt. v. 23.3.1966 - I 60/64 -, BStBl. 1966 III, S. 434 ff.); BARTH, GmbH-Rdsch. 1967, S. 50 (55); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 65; BRÖNNER-BÜNZ, S. 160; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 202 m.w.N.; HUBER, S. 300; THIEL, DB 1968, S. 1873; WINKLER, NJW 1969, S. 1935 (1939). Zahlt die GmbH ihren Geschäftsführern kein Gehalt, so entfällt auch die Aufwandsentschädigung, vgl. dazu BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 244/66 -, BStBl. 1968 II, S. 175, und Urt. v. 15.11.1967 - IV R 2/67 -, BStBl. 1968 II, S. 175 (176).

2) RÜCKERT, DB 1966, S. 1943 (1945 f.)

3) HERRMANN-HEUER, § 15 EStG Anm. 29b; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 205 m.w.N.

4) So RÜCKERT, a.a.O.

5) Vgl. BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, a.a.O.

unberücksichtigt bleiben. In der Mehrzahl der Fälle übernimmt die GmbH nur die formelle Geschäftsführung nach außen, während die tatsächliche Durchführung der Geschäfte meist den Kommanditisten obliegt¹⁾. Auch eine fremde GmbH würde für die Übernahme einer formellen Geschäftsführerposition nicht mehr verlangen und erhalten, als das Entgelt für diese Tätigkeit; daß sie eine GmbH ist, macht ihre Verdienste nicht wertvoller²⁾. Daß sie als Komplementär eventuell ein Haftungsrisiko trägt, ist für die Frage der Verfügung für die Geschäftsleitung ohne Belang und gesondert zu beurteilen.

Zu erörtern bleibt, ob und wann die Komplementär-GmbH dafür, daß sie die persönliche, unbeschränkte Haftung für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co.KG übernimmt, bei der Gewinnverteilung in Form einer besonderen Haftungsprämie zu entschädigen ist.

Soweit die GmbH ihr gesamtes Vermögen als Kapitaleinlage in die GmbH & Co.KG eingebracht hat³⁾, hat sie zwar für die Einlage ein Entgelt zu beanspruchen⁴⁾; ein besonderes Haftungsrisiko ist aber nicht gegeben, weil die Komplementär-GmbH nicht mehr als ihr eingelegtes Kapital als Haftungsmasse zur Verfügung stellt; eine besondere Haftungsprämie kommt dafür nicht in Betracht⁵⁾.
Andernfalls hätten auch die Kommanditisten, soweit deren Haftungs-

1) Vgl. BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, a.a.O.

2) HUBER, S. 300; vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 72; auch THIEL, DB 1968, S. 1870 (1883); wohl auch BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186, wo - allerdings ohne Relevanz für den Fall - auch bei einer nicht mit einer Kapitaleinlage an der GmbH & Co.KG beteiligten Komplementär-GmbH nur vom Auslagenersatz für die Geschäftsführung gesprochen wird. Die schon angesprochene Entscheidung desselben Senats vom 15.11.1967 - IV R 139/67 -, die einen gesonderten Tätigkeitszuschlag ablehnt, betraf einen Fall, in dem eine Kapitaleinlage und eine entsprechende Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH bestand.

3) Vgl. oben S. 49 Fußn. 1.

4) Die Kapitaleinlage der Komplementär-GmbH muß entweder im Rahmen einer Vorwegverzinsung sämtlicher Einlagen oder einer Gewinnquote, die sich nach dem Verhältnis der Kapitaleinlagen ergibt, bei der Gewinnverteilung der GmbH & Co.KG berücksichtigt werden (vgl. BFH, Urt. v. 15.11.1967, a.a.O.).

5) BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (158); BARTH, GmbH-Rdsch. 1967, S. 50 (54); ESCH, DB 1967, S. 569 (570); FETSCH, Steuerrecht, S. 41; HEINZE, DB 1967, S. 262 (263); HERRMANN-HEUER, § 15 EStG Anm. 27 d (2); HESSELMANN, a.a.O., Rdnr. 203; KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 (225); a.A. HENNINGER, GmbH-Rdsch. 1959, S. 138 und RÜCKERT, DB 1966, S. 1943 (1945 ff.).

risiko reicht, eine Haftungsprämie zu beanspruchen.

Legt die Komplementär-GmbH ihr Stammkapital nicht in die GmbH & Co.KG ein, sondern stellt sie nur ihre Arbeitskraft zur Verfügung, so ist zu prüfen, ob ihr nicht eine Haftungsprämie für das Risiko zusteht, möglicherweise zur persönlichen Haftung für die Schulden der GmbH & Co.KG nach § 128 HGB herangezogen zu werden¹⁾.

Wird die Komplementär-GmbH - wie es gelegentlich in der Vertragspraxis geschieht - vertraglich im Innenverhältnis durch die Kommanditisten von jeder persönlichen Inanspruchnahme für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co.KG freigestellt, scheidet eine Prämie für die Übernahme der unbeschränkten Haftung aus. Denn einer "fremden" GmbH würde die Übernahme des Haftungs-"risikos" kein Entgelt gewährt werden, wenn die Kommanditisten sie vertraglich von dieser Haftung freigestellt hätten²⁾.

Ist die Haftung im Innenverhältnis nicht abbedungen, so ist die Erforderlichkeit einer besonderen Risikoprämie anhand der Gegebenheiten des Einzelfalles zu beurteilen³⁾.

1) Vgl. zum folgenden HERRMANN-HEUER, § 15 EStG, Anm 29 d (3).

2) BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152, 158; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 203; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 40. Eine solche Haftungsfreistellung berührt zwar nicht die Haftung der GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin mit ihrem Vermögen, da sie nur im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern gilt. Jedoch ist im Innenverhältnis § 167 Abs. 3 HGB als abbedungen anzusehen. Das kann verhängnisvolle Folgen für die Kommanditisten haben: Leistet die GmbH nicht, können die Gesellschaftsgläubiger den Freistellungsanspruch pfänden und sich überweisen lassen, was im Einzelfall zu einer unbeschränkten Haftung der Kommanditisten führen kann (vgl. BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91, 103; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 203, 240). Darüber hinaus will BUCHHEISTER, BB 1973, S. 687, den Gläubigern der GmbH & Co.KG sogar einen direkten Anspruch gegen die Kommanditisten geben und zudem die Entragung als Kommanditgesellschaft in Frage stellen. Dagegen zu Recht THIEL, BB 1976, S. 109 (110).

3) Siehe hierzu BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (158 r.Sp.); BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186 f; insbesondere KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 (225).

Dafür ist zunächst von Bedeutung, ob die Haftung der GmbH - unter Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse der GmbH & Co.KG - überhaupt ein Risiko darstellt. Maßgebend dafür ist neben der Bonität der Kommanditgesellschaft insbesondere das Verhältnis des haftenden Kapitals der GmbH zu den Hafteinlagen der Kommanditisten. Eine Risikoprämie zugunsten der Komplementär-GmbH ist nach Überwiegender Ansicht nicht zu berücksichtigen, wenn die persönliche Haftung der GmbH keine echte wirtschaftliche Bedeutung hat, weil das haftbare Kapital der GmbH im Verhältnis zu den Kommanditeinlagen unwesentlich ist¹⁾.

In den Fällen, in denen das Gesellschaftsvermögen der GmbH im Verhältnis zu den Einlagen der Kommanditisten unverhältnismäßig klein ist - wenn zum Beispiel eine GmbH mit DM 20.000 Stammkapital, ohne weitere Rücklagen, Komplementärin einer Kommanditgesellschaft mit Kommanditeinlagen von fünfhunderttausend oder einer Million DM ist -, fällt in wirtschaftlicher Sicht die beschränkte Haftung der Kommanditisten wegen der höheren Haftungsgrundlage weitaus mehr ins Gewicht als die unbeschränkte Haftung der GmbH. Der Mithaftung der GmbH ist überdies kein bedeutender wirtschaftlicher Wert für die Kommanditgesellschaft beizumessen, weil sich der Kredit der Kommanditgesellschaft durch die Beteiligung der GmbH nur um deren Kredit erhöht; und der Kredit einer GmbH ist nicht größer als ihr haftendes Kapital²⁾. Das Kapital der GmbH selbst stellt zwar durchaus einen wirtschaftlichen Wert dar; es ist aber im Vergleich zu den beträchtlichen Kommanditeinlagen in diesen Fällen zu unbedeutend, um daran die steuerliche Konsequenz einer "Risikoprämie" knüpfen zu können. In der Übernahme der Haftung ist daher kein steuerrechtlich relevanter Wert zu sehen, weil im wirtschaftlichen Ergebnis das Haftungsrisiko doch bei den Kommanditisten liegt³⁾. Eine zusätzliche Haftungsprämie für die

1) Vgl. BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (158), und Urt. v. 15.11.1967 - IV R 244/66 -, BStBl. 1968 II, S. 175; BARTH, GmbH-Rdsch. 1967, S. 50 (54); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 66, SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1969, S. 261 (265); THIEL, DB 1968, S. 1870 (1872 f.); WEISSENBORN, DStR 1966, S. 337 (339).

2) BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91 (103).

3) BFH, Urt. v. 15.11.1967, a.a.O. Dies gilt jedenfalls dann,

Komplementär-GmbH ist dann nicht gerechtfertigt¹⁾. Zu Unrecht wird eingewandt, daß eine "fremde" GmbH sich die Übernahme der unbeschränkten Haftung für die Schulden der GmbH & Co.KG immer besonders vergüten lassen würde²⁾. Da die persönlich unbeschränkte Haftung der GmbH steuerrechtlich für die Kommanditgesellschaft keinen Wert besitzt, ist sie für diese insoweit eine wertlose Leistung; eine wertlose Leistung würde aber auch einer "fremden" GmbH nicht honoriert werden³⁾.

In allen übrigen Fällen - wenn also die haftende Substanz der Komplementär-GmbH eine echte wirtschaftliche Bedeutung hat⁴⁾ - muß das Haftungsrisiko in der Gewinnverteilung zum Ausdruck kommen. Wie hoch dieses "eventuelle" Haftungsrisiko zu vergüten ist, wird nicht einheitlich beantwortet. Überwiegend wird eine Vergütung in der Art einer dem Risiko entsprechenden banküblichen Avalprovision für erforderlich und ausreichend gehalten, wobei im allgemeinen ein Satz von 1 bis 5 v.H. des für die Schulden der Kommanditgesellschaft haftenden Kapitals der GmbH als angemessen angesehen wird⁵⁾. Ausgangspunkt der Beurteilung

wenn im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsabrede die wirtschaftliche Lage der Kommanditgesellschaft, ihre Bonität, gut ist. Vgl. BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 - S. 186 (187).

- 1) BFH, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (158), und Urt. v. 15.11.1967 - IV R 244/66 -, BStBl. 1968 II, S. 175; BARTH, GmbH-Rdsch. 1969, S. 50 (54); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 66; HERRMANN-HEUER, § 15 EStG Anm. 29d (3); HUBER, S. 301; SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1969, S. 261 (265); WEISSENBORN, DStR 1966, S. 337 (339).
- 2) RÜCKERT, DB 1966, S. 1943 (1945).
- 3) Vgl. HUBER, S. 301.
- 4) Dies kann auch dann der Fall sein, wenn sich nach der Gewinnverteilungsabrede die Bonität der Kommanditgesellschaft verändert und das Haftungsrisiko der GmbH so steigt, daß eine aus fremden Gesellschaftern bestehende GmbH das Gesellschaftsverhältnis kündigen oder entweder aus der GmbH ausscheiden oder ein (höheres) Leistungsentgelt fordern und erhalten würde; vgl. BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, S. 186 (187).
- 5) Vgl. z.B. HEINZE, DB 1967, S. 262 (263); HERRMANN-HEUER, § 15 EStG Anm. 29 d (2 und 3); HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 203 mit Fußn. 109; KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217, 225, jeweils m.w.N. Teilweise wird auch ein Gewinnanteil von 15 bis 20 v.H. des Haftungskapitals der GmbH als angemessen angesehen (so z.B. LERSCH-SCHAAF, GmbH-Rdsch. 1973, S. 167).

der Frage der Angemessenheit ist, welche Vereinbarungen eine fremde Komplementär-GmbH im vergleichbaren Fall getroffen hätte¹⁾. Eine genaue Aussage hierüber läßt sich - wenn überhaupt - nur sehr schwer treffen. Denn in aller Regel ist eine fremde Komplementär-GmbH an der Kommanditgesellschaft auch kapitalmäßig beteiligt; ihr alleiniger Zweck besteht nicht nur in der Übernahme der Geschäftsführung und der alleinigen Komplementärfunktion für die Kommanditgesellschaft. Infolgedessen ist es kaum vorstellbar, wie sich eine solche fremde GmbH, die sich an der GmbH & Co.KG nicht kapitalmäßig beteiligt, verhalten würde, insbesondere ob sie sich nur mit einer Avalprovision und gegebenenfalls in welcher Höhe begnügen würde. Für die Höhe der Vergütung kann jedoch eine dem Risiko des Einzelfalls entsprechende, im Wirtschaftsleben für einen derartigen Fall übliche Avalprovision ein Anhaltspunkt sein²⁾. Man wird generell davon ausgehen können, daß eine fremde Komplementär-GmbH im Regelfall nur eine bloße Avalprovision von etwa 2 bis 3 v.H. ihres haftenden Kapitals verlangen würde. Nur bei außerordentlichen Risiken können höhere Vergütungen gefordert werden³⁾. Das kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die wirtschaftliche Lage der Kommanditgesellschaft im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsabrede nicht gut ist oder sich später so verändert, daß das Haftungsrisiko der GmbH erheblich steigt und wenn der Kommanditgesellschaftsvertrag für die Komplementär-GmbH auf längere Zeit unkündbar ist, so daß die GmbH das Haftungsrisiko auf längere Zeit trägt und nur schlecht begrenzen kann⁴⁾.

1) Vgl. oben S. 54 f.

2) BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186 (187).

3) KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 (225); SEITHEL, GmbH-Rdsch. 1975, S. 134 (135) mit weiteren Untersuchungen dieser Fälle. Vgl. hierzu insgesamt auch HERRMANN-HEUER, S 15 EStG Anm. 27d (3).

4) Vgl. BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 - a.a.O.

4. Der Ausschluß der Verlustbeteiligung

Im Gesellschaftsvertrag ist in aller Regel vereinbart, daß die Komplementär-GmbH wie von der Beteiligung am Gewinn und an der Substanz des Gesellschaftsvermögens auch von der Beteiligung am Verlust der GmbH & Co.KG ausgeschlossen ist. Nach herrschender Ansicht ist bei der Beurteilung dieser Vereinbarung - wie auch sonst - streng zwischen Verlusttragung und Haftung zu unterscheiden. Da der Gründung der GmbH & Co.KG zumeist gerade auch das Motiv zugrundeliegt, die persönliche Haftung und das persönliche Risiko aller an der Gesellschaft beteiligten natürlichen Personen zu beschränken, bezieht sich die Vertragsbestimmung, daß die GmbH nicht am Verlust beteiligt sein soll, nur auf das Innenverhältnis zwischen den beteiligten Gesellschaftern, nicht aber auf die Haftung nach außen den Gläubigern gegenüber. Die Freistellung der vollhaftenden GmbH von der Verlusttragung betrifft nach dem regelmäßigen Sinn des Gesellschaftsvertrages grundsätzlich nur den Fall, daß die Einlagen der Kommanditisten zur Deckung der Verluste ausreichen. Im Verlustfall sollen also zunächst lediglich die Kapitalkonten der Kommanditisten zu belasten sein¹⁾. Die Vorschrift des § 167 Abs. 3 HGB und damit die beschränkte Haftung der Kommanditisten bleibt von der vertraglichen Verlusttragungsabrede im Zweifel unberührt²⁾. Da nicht alle Gesell-

1) Die Gesellschaftsgläubiger können zwar diesen Anspruch auf Verlustausgleich den Kommanditisten gegenüber im Vollstreckungswege geltend machen. Damit erreichen sie aber lediglich die vereinbarte Verlustumbuchung zu Lasten der Kommanditisten, nicht jedoch eine Verlustausgleichszahlung in Höhe der von den Kommanditisten zu übernehmenden Verlustquote. Es zeigt sich insoweit der bedeutende Unterschied zwischen einer Haftungsübernahme, die nach außen den Gläubigern gegenüber wirkt und der nur im Innenverhältnis zwischen den beteiligten Gesellschaftern wirkenden Verlustübernahme (vgl. SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 227 f.).

2) So grundsätzlich BAUMBACH-DUDEN, § 161 Anm. 8 A, FEHL, BB 1976, S. 109 ff.; GANSSMÜLLER, NJW 1972, S. 1034 f.; HEINZ-RIEKER, NJW 1972, S. 472 f.; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 240 mit Fußn. 43; HUBER, S. 308 f.; MEYER-ARNDT, StbJb. 1971/72, S. 137 (150); SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 227 f.; ders. DB 1973, S. 2175; THIEL, DB 1968, S. 1870 (1873); vgl. auch BFH, Rt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186.

schafter einer Personenhandelsgesellschaft am Verlust beteiligt zu sein brauchen, ist eine solche Regelung handelsrechtlich zulässig¹⁾. Sie ist auch sinnvoll: Wird eine GmbH ohne Gewinnbeteiligung, also ohne die Möglichkeit, Kapital zu schaffen, am Verlust beteiligt, so würde das Stammkapital der GmbH angegriffen und damit eine Überschuldung drohen; zudem kann ein Verlust nie steuerlich "abgesetzt", also gegen einen Gewinn verrechnet werden, da die GmbH nie einen Gewinn macht. Wird auf der anderen Seite ein Verlust voll der Kommanditgesellschaft zugewiesen, dann wird er steuerlich beim Einkommen der Kommanditisten berücksichtigt.

Reichen die Einlagen der Kommanditisten nicht dazu aus, den Verlust zu decken, so greift nach herrschender Meinung für die Kommanditisten im Regelfall die Risikobeschränkung des § 167 Abs. 3 HGB ein. Dies bedeutet, daß der Verlust nun doch auf die Komplementär-GmbH zurückfällt²⁾. Zwar wird im Schrifttum teilweise die Auffassung vertreten, daß mit dem vertraglichen Ausschluß der Komplementär-GmbH vom Verlust grundsätzlich auch § 167 Abs. 3 HGB abbedungen sei. Die Regelung führe daher zu einer unbegrenzten Haftung der Kommanditisten, wenn die Komplementär-GmbH von den Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen werde und infolge Überschuldung der Kommanditgesellschaft von dieser keinen Ersatz ihrer Aufwendungen (§§ 110, 161 Abs. 2 HGB, 257 BGB) erlangen könne³⁾. Denn ist die GmbH auch von der persönlichen Haftung freigestellt und sind die Kommanditisten über ihre Einlage hinaus verpflichtet, den Verlust zu übernehmen, so können die Gläubiger der GmbH deren Erstattungsanspruch gegen die Kommanditisten pfänden und sich überweisen lassen⁴⁾. Diese

-
- 1) Vgl. FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 9a; HUECK, OHG, S. 5; LEHMANN-DIETZ, S. 152; PAULICK, Handbuch, Teil III, Rdnr. 937; STAUB-PINNER, § 105 Anm. 4; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 227 f.; WEIPERT in HGB-RGRK, § 105 Anm. 9. Vgl. auch dazu BFH, Urt. v. 4.11.1958 - I 141/57 -, BStBl. 1959 III, S. 50 (51).
 - 2) Dieses Haftungsrisiko ist daher auch bei einer Verlustfreistellungsvereinbarung zugunsten der GmbH bei der Bestimmung einer besonderen Risikoprämie zu berücksichtigen (vgl. BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186).
 - 3) FELIX, Steuer-Kongreß-Report 1969, S. 151, 173; HEINEMANN, Neue Probleme, S. XVII; KLAMROTH, BB 1972, S. 428 ff.; WEBER-JANSEN, NJW 1971, S. 1678 (1679 f.).
 - 4) Vgl. oben S. 58 Fußn. 2.

Ansicht ist jedoch abzulehnen. Sie unterscheidet zunächst nicht ausreichend zwischen Verlusttragung und Haftung¹⁾. Und zudem ist eine so weitgehende Übernahme des Gesellschaftsrisikos durch die Kommanditisten wirtschaftlich nicht sinnvoll. Sie widerspricht den Gründen für die Wahl der Kommanditgesellschaft als Gesellschaftsform, die doch gerade das Ziel hat, das Risiko der unbeschränkten persönlichen Inanspruchnahme von den Kommanditisten abzuwenden²⁾. Eine solche Regelung kann den Parteien des Gesellschaftsvertrages daher im Zweifel auch nicht im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung unterstellt werden. § 167 Abs. 3 HGB kann vielmehr nur dann als abbedungen gelten, wenn sich aus dem Gesellschaftsvertrag deutliche Anhaltspunkte für eine Freistellung der Komplementär-GmbH von ihrer persönlichen Haftung und eine Zuzahlungspflicht der Kommanditisten ergeben³⁾.

Kann - wie im Regelfall - die nach § 167 Abs. 3 HGB beschränkte Haftung der Kommanditisten durch die Verlustfreistellungsklausel zugunsten der GmbH nicht als abbedungen gelten und fällt daher unter den angesprochenen Voraussetzungen der Verlust auf die GmbH zurück, so kann sie diesen allerdings nur so weit tragen, wie ihr Gesellschaftsvermögen reicht. Ein Verlust, der sowohl die Kommanditeinlagen als auch das Kapital der GmbH übersteigt, bleibt in der GmbH & Co.KG ohne jede Deckung⁴⁾. Dies ist jedoch kein Spezifikum nur der GmbH & Co.KG, sondern typische Situation einer Verluste erwirtschaftenden Kapitalgesellschaft. Der Ausschluß der Verlustbeteiligung ist daher sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich zulässig und vertretbar.

1) GANSSMÜLLER, a.a.O., S. 1034; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 228.

2) Wie Anm. 1). Nach der gesetzlichen Regelung steht der GmbH zudem der Aufwendungsersatzanspruch nur gegenüber der Kommanditgesellschaft, nicht jedoch gegenüber den Kommanditisten zu (vgl. FISCHER in HGB-Großkomm., § 110 Anm. 18). Auch insoweit müßte also eine vertragliche Modifizierung gewollt sein.

3) Vgl. dazu HUBER, S. 308; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 228.

4) Es muß allerdings verhindert werden, daß die GmbH weitere Verluste macht, nachdem sie ihr Vermögen verloren hat. Dem trägt die Vorschrift des § 64 GmbHG dadurch Rechnung, daß der Geschäftsführer die Eröffnung des Konkursverfahrens oder die Eröffnung des gerichtlichen Vergleichsverfahrens zu beantragen hat, nachdem Zahlungsunfähigkeit der GmbH eingetreten ist oder sich bei der Aufstellung der Jahresbilanz oder einer Zwischenbilanz ergeben hat, daß das Vermögen der GmbH nicht

II. Die Komplementär-GmbH ohne Geschäftsführungsbefugnis

1. Ausgangslage

Dem Kommanditisten billigt das Gesetz kein Vertretungsrecht (§ 170 HGB) und kein Geschäftsführungsrecht (§ 164 HGB) zu. Diese Rechte bleiben allein dem voll haftenden Komplementär - also der GmbH - vorbehalten (§§ 161 Abs. 2, 125 Abs. 1, 114 Abs. 2 HGB). Die Führung der Geschäfte erstreckt sich nach §§ 161 Abs. 2, 116 HGB auf alle Handlungen, die sich im Rahmen des üblichen Geschäftsbetriebes der Kommanditgesellschaft halten. Solchen Handlungen der persönlich haftenden Gesellschafterin

mehr die Schulden deckt. Ist die GmbH Komplementärin einer GmbH & Co.KG, hat diese Vorschrift folgende Bedeutung (vgl. dazu HUBER, S. 309): Die Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft sind nach § 128 HGB gleichzeitig die Verbindlichkeiten der unbeschränkt haftenden GmbH. Die GmbH hat gegen die Kommanditgesellschaft nach §§ 110 HGB, 257 BGB einen Anspruch darauf, von der Haftung für die Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft freigehalten zu werden (vgl. BGH, Urt. v. 2.7.1962 - II ZR 204/60 -, BGHZ 37, S. 299, 301 f.; BAUMBACH-DUDEN, § 110 Anm. 1 B; FISCHER in HGB-Großkomm. § 110 Anm. 3; FLECHTHEIM in DÜRINGER-HACHENBURG, § 110 Anm. 10, 17; HUECK, OHG, S. 211 ff.; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 110 Rdnr. 3).

Dieser Anspruch ist bei der Beurteilung der Frage zu berücksichtigen, ob das Vermögen der GmbH die Schulden nicht mehr deckt, ob die GmbH also überschuldet ist. Der Freistellungsanspruch beschränkt sich jedoch auf das Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft, weil darüber hinaus für die Kommanditisten die Risikobeschränkung des § 167 Abs. 3 HGB eingreift. Die Komplementär-GmbH ist daher in dem Augenblick überschuldet, in dem ihr eigenes Vermögen und das Vermögen der Kommanditgesellschaft zur Deckung der Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft nicht mehr ausreichen (vgl. SUDHOFF, NJW 1973, S. 1829, 1831). Der Geschäftsführer der GmbH, der es unterläßt, für die GmbH Konkurs- oder Vergleichsantrag zu stellen, sobald sich aus der Jahresbilanz oder einer Zwischenbilanz der Kommanditgesellschaft eine Überschuldung der Kommanditgesellschaft - und damit der GmbH - ergibt, macht sich den Gläubigern der GmbH, das heißt nach § 128 HGB insbesondere auch den Gläubigern der Kommanditgesellschaft, nach § 64 Abs. 1 GmbHG i.V. mit § 823 Abs. 2 BGB schadensersatzpflichtig (vgl. dazu BGH, Urt. v. 16.12.1958 - VI ZR 245/57 -, BGHZ 29, S. 100, 101 ff.).

zu widersprechen, ist der Kommanditist nicht berechtigt. Bei Maßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen¹⁾, darf der Kommanditist indessen nicht nur widersprechen, sondern es ist seine Zustimmung erforderlich (§ 164 HGB). Im übrigen ist er im wesentlichen auf Informations- und Kontrollrechte beschränkt. Die Kontrollrechte des Kommanditisten sind praktisch gering. Er ist berechtigt, die abschriftliche Mitteilung der jährlichen Bilanz zu verlangen und ihre Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen (§ 166 Abs. 1 HGB).

Die geschilderte gesetzliche Regelung des Innenverhältnisses einer GmbH & Co.KG wird in der Praxis durch Gesellschaftsvertrag oft wesentlich zu Ungunsten der Komplementär-GmbH geändert. Insbesondere werden ihre Entscheidungsbefugnisse beschränkt oder ihr diese ganz genommen. Eine solche Veränderung wird regelmäßig in zwei verschiedene Richtungen vorgenommen: Entweder werden die Entscheidungsbefugnisse auf einen Mitkomplementär oder auf einen Kommanditisten²⁾ der GmbH & Co.KG übertragen. Die Entscheidungsbefugnisse sind in erster Linie die verantwortliche geschäftliche Leitung (Geschäftsführung), da nur diese die Möglichkeit gewährt, die Entwicklung des Unternehmens zu beeinflussen, und in zweiter Linie die Vertretungsmacht, die durch ihre Bindungswirkung im Außenverhältnis eine notwendige Ergänzung der Geschäftsführungsbefugnis darstellt.

Das Vertretungsrecht wird der GmbH & Co.KG in der Vertragspraxis einer Komplementär-GmbH äußerst selten entzogen. Der Grund dafür ist rechtlicher Natur: Sind an einer Kommanditgesellschaft mehrere persönlich haftende Gesellschafter beteiligt, so ist grundsätzlich jeder für sich und ohne

-
- 1) Dazu gehören zum Beispiel regelmäßig die Errichtung und Erwerb von Zweigniederlassungen und die Übertragung des Gesellschaftsvermögens. Vgl. MICHALSKI, S. 158 Fußn. 38 m.w.N.
 - 2) Hierunter fällt auch der Fall, daß die Entscheidungsbefugnisse einem aus Kommanditisten gebildeten Beirat übertragen werden.

Mitwirkung der anderen vertretungsberechtigt (§§ 161 Abs. 2, 125 Abs. 1 HGB). Von dieser gesetzlichen Regel kann jedoch abgewichen werden; und zwar können durch Gesellschaftsvertrag einer oder mehrere persönlich haftende Gesellschafter von der Vertretung ausgeschlossen werden¹⁾. Allerdings muß ein persönlich haftender Gesellschafter als vertretungsberechtigt übrigbleiben²⁾. In einer Kommanditgesellschaft, die nur einen persönlich haftenden Gesellschafter hat, ist die Regelung der gesetzlichen Vertretungsverhältnisse nur in der Weise zulässig, daß dieser Gesellschafter die Alleinvertretungsbefugnis erhält. Die Vertretung der Gesellschaft kann weder einem Kommanditisten - dies ergibt sich aus der zwingenden Natur des § 170 HGB³⁾ - noch, von besonderen Ausnahmefällen abgesehen⁴⁾, einem Dritten⁵⁾ übertragen werden. Wird dem einzigen persönlich haftenden Gesellschafter die Vertretungsbefugnis entzogen, so

- 1) Dieser Ausschluß muß, um Dritten gegenüber wirksam zu sein, in das Handelsregister eingetragen und bekanntgemacht worden sein, § 15 HGB.
- 2) BGH, Urt. v. 25.5.1964 - II ZR 42/62 -, NJW 1964, S. 1624; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 125 Rdnr. 11; WEIPERT in HGB-RGRK, § 125 Anm. 4.
- 3) Daß § 170 HGB zwingender Natur ist, ergibt sich aus einem Umkehrschluß aus § 163 HGB (MICHALSKI, S.158 mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Diese Regelung, die die Vorschriften über das Innenverhältnis (§§ 164-169 HGB) für abdingbar erklärt, erwähnt § 170 HGB nicht (vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 170 Anm. 1 A; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 170 Rdnr. 4; STAUB-PINNER, § 170 Anm. 2; WÜRDINGER, Kommanditgesellschaft, S. 154; KG, Beschl. v. 8.12.1938 - 1 Wx 612/38 -, JW 1939, S. 424 f. mit Anm. von GROSCHUFF; BGH, Urt. v. 25.5.1964 - II ZR 42/62 -, BGHZ 41, S. 367, 369). Es kann in diesem Zusammenhang hingestellt bleiben, ob § 170 HGB nur die "organschaftliche" Vertretungsmacht betrifft, die das Gesetz allein den Komplementären als den "geborenen" Vertretern vorbehalten hat (BAUMBACH-DUDEN, § 125 Anm. 1 B, § 170 Anm. 1 A; FLECHTHEIM in DÜRINGER-HACHENBURG, § 170 Anm. 4; NIETHAMMER, BB 1959, S. 725 f.; ähnlich BRESSER, S. 35), oder ob diese Vorschrift das im Verkehrsinteresse zwingend geregelte Außenverhältnis betrifft und mithin ebenfalls unabdingbar ist (HUECK, Gesellschaftsrecht, S. 101 f.; RITTER, § 170 Anm. 2; STAAB, BB 1959, S. 435, 436; STAUB-PINNER, § 170 Anm. 4; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr. 862; WIELAND, S. 754 Fußn. 2; wohl auch HOFMANN, NJW 1969, S. 577, 579).
- 4) Z.B. für die Dauer des Ausschließungsprozesses; vgl. BGH, Urt. v. 11.7.1960 - II ZR 260/59 -, BGHZ 33, S. 105 (111); für die Dauer des Auflösungsprozesses vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 125 Anm. 1 C.
- 5) BGH, Urt. v. 25.5.1964 - II ZR 42/62 -, NJW 1964, S. 1624. Vgl. aber MICHALSKI, S. 204 ff., zur Drittorganschaft in der Personenhandelsgesellschaft als Lösungsmöglichkeit für Unternehmensperpetuierung bei Familiengesellschaften (Probleme der

führt dies nicht zu einer Gesamtvertretung aller Gesellschafter¹⁾, sondern dazu, daß dann die Kommanditgesellschaft weder aktiv noch passiv vertreten ist. Damit ist die praktische Durchführbarkeit des Gesellschaftsvertrages in Frage gestellt. Darüber hinaus wird "ein rechtlich unmöglicher Zustand"²⁾ herbeigeführt, der mit der Struktur der Kommanditgesellschaft als einer im Rechtsverkehr mit Dritten selbständig auftretenden Einheit unvereinbar ist und ihrem Fortbestand als werbender Gesellschaft entgegensteht³⁾.

Das bedeutet für die GmbH & Co.KG: Die Vertretungsbefugnis der Komplementär-GmbH ist unentziehbar, wenn sie allein persönlich haftende Gesellschafterin ist⁴⁾. Ist neben der GmbH ein weiterer Komplementär vorhanden, ist ein Ausschluß der GmbH von der Vertretungsbefugnis zugunsten des anderen Komplementärs zulässig; dann ist dieser Vertretungsorgan der GmbH & Co.KG⁵⁾.

"dritten Generation"). Dieser geht wohl davon aus, daß auch unter der Herrschaft der Selbstorganschaft die Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft einen Generalbevollmächtigten bestellen dürfen (S. 205).

- 1) BGH, Urt. v. 11.7.1960 - II ZR 260/59 -, BGHZ 33, S. 105 (108).
- 2) BGH, Urt. v. 9.12.1968 - II ZR 33/67 -, NJW 1969, S. 507 (508).
- 3) BGH, Urt. v. 9.12.1968, a.a.O. § 130 a Abs. 1 S. 2 HGB geht davon aus, daß mit Ausnahme im Zustand der Liquidation stets ein organschaftlicher Vertreter der Gesellschaft vorhanden ist. Die erweiterte Haftung ginge ins Leere, gäbe es den Vertreter nicht.
- 4) Das Vertretungsrecht der Komplementär-GmbH kann jedoch in diesem Fall praktisch dadurch ausgeschaltet werden, daß die GmbH & Co.KG Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigte bestellt. Die GmbH bzw. ihr Geschäftsführer bleiben zwar zur Vertretung der Kommanditgesellschaft berechtigt; jedoch wird der Geschäftsführer wegen seiner wirtschaftlichen Abhängigkeit von der Vertretungsbefugnis regelmäßig keinen Gebrauch machen. Die Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigten können dann aufgrund ihrer rechtsgeschäftlichen Vollmacht die Kommanditgesellschaft im Rechtsverkehr mit Dritten vertreten, so daß die gesellschaftsrechtliche Vertretungsbefugnis ohne Wirkung bleibt (vgl. BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91, 101). Deshalb ist es insoweit etwas mißverständlich, wenn gesagt wird, § 170 HGB sei "zwingender Natur" (HUBER, S. 36, Fußn. 25). Vgl. hierzu auch unten S. 69 f.
- 5) Vgl. auch HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 246

Ein weiterer persönlich haftender Gesellschafter neben der GmbH ist ein in der Praxis relativ seltener Fall. Er stellt zumeist eine Art "Übergangslösung" dar; andernfalls wird, wenn der weitere Komplementär eine natürliche Person ist, auf einen der wesentlichen Vorzüge der GmbH & Co.KG verzichtet, nämlich die beschränkte Haftung dieser Personalgesellschaft. Deshalb hat aufgrund der geschilderten, beschränkten rechtlichen Möglichkeiten der Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Vertretungsmacht in der Vertragspraxis kaum Bedeutung. Die entscheidende Voraussetzung, auf die Entwicklung des Unternehmens einzuwirken, ist eben die geschäftliche Leitung. Demzufolge wird bei der Erörterung der rechtlichen Zulässigkeit von Bindungen im Innenverhältnis bei der GmbH & Co.KG das Schwerpunkt auf die Untersuchung der Zulässigkeit und Folgen eines vertraglichen Ausschlusses der Komplementär-GmbH von der Geschäftsführungsbefugnis gelegt.

2. Motivationen für den Ausschluß der GmbH von der Geschäftsführung

Die gesetzliche Verteilung der Geschäftsführungsbefugnis wird in der Vertragspraxis in der Regel entweder zugunsten eines weiteren persönlich haftenden Gesellschafters neben der Komplementär-GmbH oder zugunsten eines Kommanditisten¹⁾ verändert.

Wird einem Kommanditisten unter Ausschluß der GmbH durch Gesellschaftsvertrag die Geschäftsführungsbefugnis übertragen, ist die GmbH den Weisungen des Kommanditisten unterworfen. Sie gibt nur ihren Namen als unbeschränkt haftende Gesellschafterin her, während sie wirtschaftlich Angestellte der Kommanditgesellschaft ist. Da der nur geschäftsführungsrechtlich Kommanditist die Gesellschaft nicht wirksam nach außen vertreten kann, ihm aber auf der anderen Seite keine Vertretungsbefugnis nach § 125 Abs. 1 HGB zusteht, wird er von den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft zur Vertre-

1) In Betracht kommt hier auch eine Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis auf mehrere Kommanditisten oder auf einen aus diesen gebildeten Beirat.

tung der Gesellschaft bevollmächtigt. Eine solche Bevollmächtigung wird entweder im Gesellschaftsvertrag vorgesehen oder unabhängig vom Gesellschaftsvertrag durch die noch vertretungsberechtigte Komplementär-GmbH vorgenommen werden. In dem einen wie in dem anderen Fall handelt es sich um eine gewöhnliche handelsrechtliche Vollmacht, also entweder um Prokura oder um Handlungsvollmacht. Die Handlungsvollmacht kann wiederum als Generalvollmacht oder Spezialvollmacht ausgestaltet sein¹⁾.

Die Motivationen für den Entzug der verantwortlichen geschäftlichen Leitung sind verschiedenartig. Sie reichen mit jeweils vielfachen Nuancierungen von dem Problem der Bestandssicherung der Gesellschaft über Fragen einer dem Gesellschaftskapital entsprechenden Beteiligung des Kommanditisten an der Führung der Gesellschaft bis hin zu dem Fall, daß ein Unternehmer bei gleichzeitiger Haftungsbeschränkung nicht unmittelbar als Leiter des Unternehmens in Erscheinung treten will. Es können an dieser Stelle nicht alle Motivationen aufgezeigt werden; die Darstellung muß daher auf die wesentlichen Fälle in der Vertragspraxis beschränkt bleiben.

Der erste Fall dieser Art betrifft das Problem der Bestandssicherung des Unternehmens. In einer Familienkommanditgesellschaft ist, beispielsweise, nur ein einziges Familienmitglied unbeschränkt persönlich haftender, vollberuflich tätiger, geschäftsführender und vertretungsberechtigter Gesellschafter, während die übrigen Familienmitglieder Kommanditisten sind²⁾. Der Bestand dieser Gesellschaft ist im Augenblick von der Person des Komplementärs abhängig. Soll die Gesellschaft

1) Vgl. dazu HUBER, S. 36 f. Durch die in das Handelsgesetzbuch neu eingeführte Konkursantragspflicht (1. Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität vom 29.7.1976, BGBl. 1976 I, S. 2034) der §§ 130 a, 130 b und 177 a HGB ergeben sich erhebliche Bedenken, ob eine solche Vertretungsbefugnis überhaupt noch zulässig ist.

Da auch über § 14 Abs. 1 Nr. 1 und 2 StGB die strafrechtliche Verantwortung des nicht "organschaftlichen Vertreters" nicht zu begründen ist, wäre eine Umgehung der Vorschriften möglich.

2) Vgl. dazu auch die Beispiele bei BÖTTCHER, StbJb. 1959/60, S. 151 (161); BRÖNNER-BÜNZ, S. 30 f.; HUBER, S. 289; PLUM, Festschrift Deutscher Juristentag, S. 137 (149 f. unter Nr. 6 a - c).

- möglicherweise trotz nicht vorhandener oder (noch) nicht geeigneter Nachkommen - auch nach dem Tode des Komplementärs weiterbestehen, so genügt nicht eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag dahingehend, daß die Gesellschaft durch den Tod des Komplementärs nicht aufgelöst werden soll (§ 138 HGB). Vielmehr muß Vorsorge getroffen werden, daß sich ein Kommanditist oder ein Dritter als persönlich haftender Gesellschafter an der Kommanditgesellschaft beteiligt. Dies kann und soll gerade bei Familienunternehmen häufig nicht in der Weise geschehen, daß bei mehreren Erben der Miterbe, der in die Komplementär-Stellung einrücken soll, schon zu Lebzeiten benannt wird¹⁾. Bei dieser Sachlage wird in aller Regel zur Lösung des Fortbestandes der Gesellschaft eine GmbH gegründet, die als weitere Komplementärin in die Kommanditgesellschaft eintritt. Vertraglich wird sie bis zum Ausscheiden des geschäftsführenden persönlich haftenden Gesellschafters aus Altersgründen oder infolge Todes von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Erst dann soll die Komplementär-GmbH über ihren Geschäftsführer als Vertretungs- und Geschäftsführungsorgan in Erscheinung treten²⁾.

Ein zweiter Grund für den Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Geschäftsführung liegt darin, daß ein Kommanditist sich mit seinen schwachen Rechten nicht zufriedengibt. Größeren Einfluß beansprucht er zumeist vor allem dann, wenn er am Gesellschaftsvermögen maßgeblich beteiligt ist. Nicht selten übersteigt bei einer GmbH & Co.KG der Kapitalanteil eines Kommanditisten den der Komplementär-GmbH. Je höher die Kapitalbeteiligung eines Kommanditisten ist, je mehr ist ihm regelmäßig daran gelegen, auf die Geschäftsführung des Unternehmens Einfluß zu nehmen. Ähnlich liegt es in den Fällen, in denen die Machtstellung des Kommanditisten das Maß übersteigt, das seiner Kapitalbeteiligung angemessen ist, zum Beispiel dann, wenn sich ein Altgesellschafter in eine Kommanditistenstellung zurückziehen will, ohne seine Entscheidungsbefugnisse aufzugeben³⁾. In diesen Fällen werden vertragliche

1) Vgl. zur Problematik der Vererbung der Komplementär-Stellung in Familiengesellschaften MICHALSKI, S. 152 ff.

2) Vielfach wird heutzutage dieses Problem in der Weise gelöst, daß die GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin für den bisherigen Komplementär in die Kommanditgesellschaft eintritt und dieser Geschäftsführer der GmbH wird.

3) Vgl. H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 257.

Regelungen geschaffen, die für die Komplementär-GmbH einen Einfluß der verantwortlichen geschäftlichen Leitung und für den Kommanditisten die Pflicht zur Geschäftsführung¹⁾ bedeuten. Zusätzlich erteilt entweder die Komplementär-GmbH dem geschäftsführenden Kommanditisten eine generelle "Unter"vollmacht²⁾ des Inhalts, an ihrer Stelle die Gesellschaft zu vertreten, oder er wird von den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft durch Gesellschaftsvertrag zum Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigten der Gesellschaft bestellt³⁾.

Mit dem Problem der Regelung der Einflußnahme des Kommanditisten auf das Unternehmen entsprechend seiner Machtstellung in der Gesellschaft hängt im weiteren Sinne auch folgender Fall zusammen: Ein oder mehrere finanzstarke Unternehmer gründen mit anderen Personen eine Kommanditgesellschaft derart, daß die anderen Personen eine GmbH ins Leben rufen, die persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft wird. Die Kommanditisten wollen auch selbst nicht als Leiter des Unternehmens in Erscheinung treten. Deshalb wird die Komplementär-GmbH bezüglich ihrer Pflicht zur Geschäftsführung an die Anweisungen der Kommanditisten vertraglich fest gebunden. Die im Gesellschaftsvertrag verankerten Regelungen können von dem Verbot zur Vornahme einzelner Geschäftsführungsakte bis zum völligen Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Geschäftsführungsbefugnis führen: Ein solcher Fall ist dann anzutreffen, wenn sich ein ausländischer Konzern, für den wegen eines Doppelbesteuerungsabkommens nur eine Kapitalgesellschaft

- 1) Die Übernahme der Geschäftsführung ist wegen des damit gewonnenen entscheidenden Einflusses auf die praktische Gestaltung der Geschäfte der Kommanditgesellschaft nicht nur als Pflicht, sondern insbesondere auch als Recht anzusehen.
- 2) Es liegt hier keine echte Untervollmacht vor, da von einer solchen nur gesprochen werden kann, wenn ein Bevollmächtigter die Vollmacht auf eine weitere Person überträgt (vgl. ERMANN-H. WESTERMANN, § 167 Rdnr. 28 f.).
- 3) Allerdings wird in der Praxis häufig auch folgender Lösungsweg eingeschlagen, um dem Kommanditisten maßgeblichen Einfluß zu sichern: entweder wird er Geschäftsführer der GmbH oder er wird zum Prokuristen oder Handlungs- oder Generalbevollmächtigten der Kommanditgesellschaft bestellt, ohne daß der GmbH die Geschäftsführungsbefugnis entzogen wird. Statt dessen kommt es auch vor, daß eine Person, die das Vertrauen des Kommanditisten genießt, Geschäftsführer der GmbH wird.

in Betracht kommt, an einer deutschen Einzelfirma beteiligen will, für die aber bei einer Beteiligung nur eine Personengesellschaft in Frage kommt und deren Inhaber sich die alleinige Geschäftsführungsbefugnis über das Gesamtunternehmen vorbehält.

Allen diesen Fällen ist gemein, daß die Komplementär-GmbH lediglich allgemein von der Pflicht zur Geschäftsführung freigestellt wird. Ihr stehen aber noch das Zustimmungsrecht bei außergewöhnlichen Geschäften (§ 116 Abs. 2 HGB) und die Kontrollrechte nach § 118 Abs. 1 HGB zu¹⁾.

3. Zulässigkeit des Entzuges der Geschäftsführungsbefugnis

Die Befugnis, die Geschäfte für die GmbH & Co.KG zu führen, ist nicht zwingend an den persönlich haftenden Gesellschafter - also an die GmbH - gebunden. Denn bei der Verteilung der Geschäftsführungsbefugnisse handelt es sich um eine Frage des Innenverhältnisses, und insoweit besteht Vertragsfreiheit (§ 163 HGB). Deshalb kann durch Gesellschaftsvertrag das alleinige Recht zur Geschäftsführung auch unter Ausschluß des einzigen persönlich haftenden Gesellschafters einem oder mehreren Kommanditisten übertragen werden. Der Kommanditist kann also in der gleichen Weise wie ein persönlich haftender Gesellschafter zum geschäftsführungsberechtigten Gesellschafter gemacht werden. Dies ergibt sich aus §§ 114 Abs. 2, 163, 164 HGB²⁾. Erst recht kann der Komplementär-GmbH die Geschäftsführungsbefugnis zugunsten eines weiteren persönlich haftenden Gesellschafters entzogen werden.

-
- 1) Werden der Komplementär-GmbH auch diese Rechte vertraglich genommen, hat sie keinerlei Einfluß auf den Geschäftsgang der GmbH & Co.KG. Diese Gestaltung ist streng zu unterscheiden von der Frage, ob allen Anteilseignern - also Komplementär-GmbH und Kommanditisten - das Recht zur Geschäftsführung und Vertretung genommen werden kann. Zum Problem des Gleichlaufs von Herrschaft und Haftung vgl. MICHALSKI, § 180 ff., 206 ff.; vgl. dazu auch unten S. 74 Fußn. 1 und S. 78 ff.
- 2) BGH, Urt. v. 27.6.1955 - II ZR 232/54 -, BGHZ 17, S. 392 (394); Urt. v. 9.12.1968 - II ZR 33/67 -, NJW 1969, S. 507 (508); BAUMBACH-DUDEN, § 164 Anm. 1 A; FLECHTHEIM in DÜRINGER-HACHENBURG, § 164 Anm. 6; SCHILLING in HGB-Großkomm., § 164 Anm. 11; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 164 Rdnr. 7; WEIPERT in HGB-RGRK, § 161 Anm. 32, § 164 Anm. 11; WÜRDINGER, Kommanditgesellschaft, S. 154.
- Anderer Ansicht ist NITSCHKE, S. 259 ff. Nach seiner Auffassung ist der Kommanditist von der Geschäftsführungsbefugnis in

Eine Auswirkung im Rechtsverkehr der Kommanditgesellschaft mit Dritten hat die Entziehung nicht; die GmbH ist nur den Mitgesellschaftern der Kommanditgesellschaft gegenüber nicht mehr berechtigt, die Geschäfte nach außen und innen wahrzunehmen. Die Gesellschafter der GmbH haben zwar nur noch geringen Einfluß auf die geschäftliche Leitung der GmbH & Co.KG. Dadurch wird jedoch nicht die Selbständigkeit der GmbH aufgehoben. Ihr bleiben das Zustimmungsrecht zu außergewöhnlichen Geschäften und die Kontrollrechte nach § 118 Abs. 1 HGB erhalten¹⁾; auch steht der GmbH das Antragsrecht auf Auflösung der GmbH & Co.KG durch gerichtliche

gleicher Weise ausgeschlossen wie von der Vertretungsmacht. Es gebe eine Korrelation von Herrschaft und Verantwortung, die bei den Personalhandelsgesellschaften ein Gleichlauf von Herrschaft und Haftung ist. Das Recht zur Vertretung müsse dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter deshalb vorbehalten bleiben, weil nur unter dieser Voraussetzung das notwendige Machtkorrektiv gegeben und ein angemessenes Verhältnis von Macht und Verantwortung gewährleistet sei. Demzufolge könne sich nichts Abweichendes aus der Tatsache ergeben, daß es sich bei der Verteilung der Geschäftsführungsbefugnisse um eine Angelegenheit der Gesellschafter untereinander handle. Das angemessene und vom Gesetz vorausgesetzte Machtkorrektiv sei für die Geschäftsführungsbefugnis ebenso wie für die Vertretungsmacht die unbeschränkte Haftung des Machtinhabers. Einem Kommanditisten dürfe jedoch dann das alleinige Recht zur Geschäftsführung eingeräumt werden, wenn er trotz seiner beschränkten Haftung eine Verantwortung trage, die ein ausreichendes Korrektiv für seine Machtbefugnis darstelle (S. 263). Dem könne beispielsweise dadurch Rechnung getragen werden, daß seine Haftsumme so hoch bemessen werde, daß seine beschränkte einer unbeschränkten Haftung gleichkomme.

Diese Auffassung von NITSCHKE, nach der also die Leitungsmacht in einem Unternehmen notwendig mit der unbeschränkten Haftung gekoppelt sein soll, wird im Rahmen der Untersuchung der Frage der Haftung der geschäftsführenden Kommanditisten ausführlich erörtert (unten S. 78 ff.).

- 1) Der GmbH können grundsätzlich auch diese Rechte entzogen werden: Das Zustimmungsrecht zu außergewöhnlichen Geschäften nach § 116 Abs. 2 HGB ist dispositiver Natur, also abdingbar (BAUMBACH-DUDEN, § 116 Anm. 4; WEIPERT in HGB-RGRK, § 116 Anm. 4). Ebenso ist es zulässig, die der Komplementär-GmbH zustehenden Kontrollrechte nach § 118 Abs. 1 HGB vertraglich zu beschränken oder völlig auszuschließen. Dies ergibt sich aus Abs. 2 dieser Vorschrift. Werden der GmbH durch Gesellschaftsvertrag jegliche Rechte zur Einflußnahme auf die Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft und sogar die Kontrollrechte genommen, ist zweifelhaft, ob sie dadurch nicht völlig enterchtet wird und ihre Selbständigkeit verliert. Dies würde dann möglicherweise nach § 138 BGB zur Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrages führen (vgl. hierzu RG, Urt. v. 27.5.1913 - II 625/12 -, RGZ 82, S. 308 ff.; HESSELMANN, Handbuch,

Entscheidung unter den Voraussetzungen des § 133 HGB zu¹⁾. Die Kommanditgesellschaft wird mit dem Ausschuß der Komplementär-GmbH von der Geschäftsführungsbefugnis auch nicht geschäftsführungslos, da entweder ein weiterer persönlich haftender Gesellschafter neben der GmbH oder ein Kommanditist die Führung der Geschäfte der Gesellschaft übernimmt. Auch wenn die GmbH bis zum Tode des weiteren persönlich haftenden Gesellschafters von der Geschäftsführung ausgeschlossen wird und dann erst nach einem entsprechenden Beschluß der Gesellschafter der Kommanditgesellschaft die geschäftliche Leitung übernehmen soll, ist die Gesellschaft in der Zeit zwischen dem Tode des Komplementärs und dem Beschluß nicht schlechthin führungslos. Vielmehr fällt für diesen Zeitraum das Recht, Maßnahmen der Geschäftsführung zu treffen, ohne weiteres auf die Gesamtheit aller Gesellschafter zurück. Es handelt sich hierbei um keine echte Gesamtgeschäftsführung im Sinne des § 115 Abs. 2 HGB, sondern darum, daß die Gesellschafter nun zwangsläufig in ihrer Gesamtheit als "Herren des Unternehmens" alle erforderlichen Maßnahmen treffen können und müssen, die die Regelung der Geschäftsführung und bis dahin auch die Einzelheiten der Geschäftsführung selbst betreffen²⁾.

Rdnr. 246; siehe insbesondere SCHÄFER, S. 88 ff.). Letztlich ist es der Gedanke der unzulässigen Knebelung, der zur Sittenwidrigkeit nach § 138 BGB führen kann. Diese liegt nach Auffassung von MICHALSKI dann noch nicht vor, wenn der "Kernbereich" an Gesellschafterrechten unangetastet bleibt. Dazu zählt MICHALSKI, S. 181 f., unter Bezugnahme auf die für den Kommanditisten entwickelte Kasuistik: das Recht, die Auflösung der Gesellschaft aus wichtigem Grund verlangen zu können (§ 133 Abs. 3 HGB); das Kündigungsrecht nach § 132 HGB; das Kontrollrecht bei Verdacht unredlicher Geschäftsführung (§ 118 Abs. 2 HGB). Insgesamt gilt für ihn der Grundsatz, daß die Beschränkung der Mitgliedschaftsrechte des Komplementärs im Hinblick auf § 138 BGB denselben Grenzen unterliegt wie die Beschränkung der Mitgliedschaftsrechte des Kommanditisten.

1) Dieses Recht ist nicht unabdingbar, § 133 Abs. 3 HGB.

2) BGH, Urt. v. 9.12.1968 - II ZR 33/67 -, NJW 1969, S. 507 (508).

Die Kommanditgesellschaft befindet sich in dieser Zeit weder im Außen- noch im Innenverhältnis in einem rechtlich unmöglichen Zustand, der mit ihrem Fortbestand als werbender Gesellschaft unvereinbar wäre.

Es ist demnach gegen den Ausschluß der Komplementär-GmbH von der Geschäftsführung nichts einzuwenden, selbst wenn die GmbH einzige persönlich haftende Gesellschafterin ist¹⁾.

4. Das Haftungsproblem: der geschäftsführende Kommanditist

Das Gesetz regelt die Haftungsverhältnisse bei der Kommanditgesellschaft dergestalt, daß der persönlich haftende Gesellschafter, dem die geschäftliche Leitung und die Vertretung der Gesellschaft grundsätzlich zugewiesen ist, unbeschränkt, der Kommanditist nur mit seiner Einlage haftet. Der Gesetzgeber ist bei dieser Ausgestaltung offenbar davon ausgegangen²⁾, daß derjenige, der aufgrund seiner Machtstellung für die Pläne und Handlungen eines Unternehmens verantwortlich ist, auch die damit verbundenen Risiken auf sich zu nehmen habe; wer den Nutzen habe, müsse auch den Schaden tragen.

-
- 1) Die Bevollmächtigung des geschäftsführenden Kommanditisten zur Vertretung der Gesellschaft entweder durch Gesellschaftsvertrag oder unabhängig vom Gesellschaftsvertrag durch die zwar nicht geschäftsführungsberechtigte, aber vertretungsberechtigte Komplementär-GmbH (generelle "Untervollmacht") ist zulässig (vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 170 Anm. 2 A; FLECHTHEIM in DÜRINGER-HACHENBURG, § 170 Anm. 4; HUBER, S. 36; NIETHAMMER, BB 1959, S. 725, 726; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 170 Rdnr. 4; STAAB, BB 1959, S. 435, 436; STAUB-PINNER, § 170 Anm. 2; WIELAND, S. 754 mit Fußn. 2; WÜRDINGER, Kommanditgesellschaft, S. 154; RG, Urt. v. 28.4.1925 - II 290/24 -, RGZ 110, S. 418, 420; Urt. v. 18.10.1939 - II 86/39 -, Seuff.Arch. 94, 1940, Nr. 8, S. 24, 25; BGG, Urt. v. 27.6.1955 - II ZR 232/54 -, BGHZ 17, S. 392, 394 ff.). Eine solche Bevollmächtigung durchbricht nicht die "zwingende" Regelung des § 170 HGB. Denn mit Handlungsvollmacht oder Prokura steht der Kommanditist den Vertretern der Gesellschaft im Sinne der §§ 125 ff. HGB nicht gleich; er ist lediglich handelsrechtlich Bevollmächtigter. Die Bevollmächtigung des Kommanditisten mit der Vertretung der Kommanditgesellschaft gefährdet die Haftungsbeschränkung des Kommanditisten nicht (vgl. HUBER, S. 37 Fußn. 27 m.w.N.).
- 2) HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 229; vgl. auch HAUPT-REINHARDT, S. 79; PAULICK, Genossenschaft, S. 36, 38; IMMENGA, S. 119 f.

Die Haftung des Kommanditisten soll deshalb beschränkt sein, weil er nur das von ihm zur Verfügung gestellte Kapital ver-
trete und sonst keinen maßgebenden Einfluß auf die Leitung des
Unternehmens und damit auf das Unternehmerrisiko habe¹⁾.

Das bedeutet für die GmbH & Co.KG, daß für deren Verbindlich-
keiten das Gesellschaftsvermögen haftet; daneben haften die
Gesellschafter der Kommanditgesellschaft mit ihrem Privatver-
mögen als Gesamtschuldner (§§ 161 Abs. 2, 128 HGB): Die GmbH
haftet als persönlich haftende Gesellschafterin unbeschränkt
mit ihrem gesamten Vermögen. Die Kommanditisten haften be-
schränkt auf den Betrag ihrer Einlage zur Kommanditgesellschaft;
soweit diese geleistet ist, sind sie von jeder Haftung frei
(\$ 171 Abs. 1 HGB). Den Gläubigern der GmbH & Co.KG haften
nicht die Gesellschafter der Komplementär-GmbH, da sie keine
Mitglieder der GmbH & Co.KG sind, und auch nicht die Ge-
schäftsführer der GmbH²⁾; denn nicht sie, sondern die GmbH selbst
ist geschäftsführende Gesellschafterin der GmbH & Co.KG.

Wird der Komplementär-GmbH die Geschäftsführungsbefugnis ent-
zogen und einem (oder mehreren) Kommanditisten übertragen und
wird diesem gleichzeitig durch Erteilung von Handlungsvoll-
macht oder Prokura die Befugnis eingeräumt, die Gesellschaft
nach außen zu vertreten, besteht folgende Lage: Der beschränkt
haftende Kommanditist ist der eigentliche Inhaber des Unter-
nehmens, da er Träger der Geschäftsführung ist und hiermit
maßgebenden Einfluß auf die Leitung und Entwicklung des Unter-
nehmens besitzt. Die GmbH hat im Innenverhältnis nicht die
Stellung eines gleichberechtigten oder führenden Mitinhabers
des Unternehmens, sondern die Stellung eines weisungsunterwor-
fenen und abhängigen Gesellschafters. Ohne Leitungsmacht und
Verantwortlichkeit für die Handlungen des Unternehmens muß sie

-
- 1) So schon ein Privileg Friedrichs III. für die Stadt Nürn-
berg von 1464: Die Kommanditisten sollten nur beschränkt
haften, weil sie die "hantierung der gesellschaft nit pflegen
zu handeln" (MÜLLER-ERZBACH, Das private Recht, S. 117).
 - 2) Allerdings haften die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH
im Rahmen des § 130 a HGB, sofern sie organschaftliche Ver-
treter der Kommanditgesellschaft sind.

mit ihrem gesamten Vermögen für die Gesellschaftsschulden haften. Die Komplementär-GmbH wirkt hier nur als ein Instrument, das dazu dient, in einer Personalhandelsgesellschaft den eigentlichen Inhaber des Unternehmens als Kommanditisten von der persönlichen unbeschränkten Haftung freizustellen¹⁾. "Herrschaft" und "Haftung" fallen also - wie vereinfachend gesagt werden kann²⁾ - auseinander.

a) Das Postulat der Übereinstimmung von Herrschaft und Haftung

In dem Auseinanderfallen von Leitungsmacht und Verantwortlichkeit sieht ein nicht unbedeutender Teil des Schrifttums³⁾ einen Verstoß gegen die gesetzliche Typenordnung im Personalgesellschaftsrecht. Es fordert die Übereinstimmung von "Herrschaft und Haftung": Derjenige, der im Innenverhältnis die Herrschaft ausübt, soll auch "voll für den geschäftlichen Erfolg seiner Betätigung im Wirtschaftsverkehr einstehen"⁴⁾. Deshalb soll auch der Kommanditist, in dessen Händen die Geschäftsführung liegt und der in Wirklichkeit der Leiter des Unternehmens ist, mit dem vollen wirtschaftlichen Risiko seiner Entscheidungen belastet werden. Dafür wird einerseits verlangt, daß der Kommanditist einem persönlich unbeschränkt haftenden Gesellschafter gleichgestellt wird und demzufolge im Außenverhältnis unbeschränkt haftet⁵⁾. Andererseits wird es als aus-

-
- 1) In dem Fall, in dem die GmbH sich überhaupt ohne Einlage an der GmbH & Co.KG beteiligt, wird die instrumentale Verwendung der GmbH besonders deutlich (HUBER, S. 302).
 - 2) Die Vereinfachung liegt darin, daß der "herrschende" Kommanditist immerhin mit seiner Einlage auch haftet (vgl. HUBER, S. 301).
 - 3) BOESEBECK, S. 64 ff., 67, 82; v. GIERKE, S. 232, 237; HAUPT-REINHARDT, S. 79; LEHMANN, Gesellschaftsrecht, S. 333 f.; IMMENGA, S. 119 ff.; NITSCHKE, S. 256 ff.; STAAB, BB 1959, S. 435 (436); PAULICK, Stille Gesellschaft, S. 101 ff.; ders. Genossenschaft, S. 36, 38 ff. Siehe insbesondere MÜLLER-ERZBACH, Handelsrecht, S. 233; ders., Festschrift für HEYMANN, S. 737 ff.; ders., Das private Recht, S. 114 ff.; ders., AcP 154 (1955), S. 299 (313, 342 ff.).
 - 4) HAUPT-REINHARDT, S. 79.
 - 5) BOESEBECK, a.a.O.; v. GIERKE, a.a.O.; HAUPT-REINHARDT, a.a.O.; LEHMANN, a.a.O.; MÜLLER-ERZBACH, Festschrift für HEYMANN, S. 737; PAULICK, Genossenschaft, S. 63, 81; STAAB, a.a.O.

reichend angesehen, wenn er zumindest im Innenverhältnis "unbeschränkt haftet"¹⁾. Hierfür kommt beispielsweise eine von Fall zu Fall dem Gläubiger erklärte Schuldmitübernahme oder Bürgschaft, die Begründung eines Freistellungsanspruchs zugunsten des Komplementärs, möglicherweise sogar die Festsetzung einer dem Geschäftsvolumen entsprechenden Haftungssumme in Betracht²⁾. Die unbegrenzte Beteiligung am Geschäftsrisiko würde im vorliegenden Zusammenhang sowohl für den Kommanditisten gelten, der aufgrund der der Komplementär-GmbH entzogenen und auf ihn übertragenen Geschäftsführungsbefugnis und der im eingeräumten handelsrechtlichen Vollmacht (Prokura, Handlungsvollmacht) das Unternehmen leitet, als auch denjenigen Kommanditisten erfassen, der als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die verantwortliche geschäftliche Leitung der Gesellschaft innehat; beide sind insoweit "geschäftsführende" Kommanditisten.

Stellt die Übereinstimmung von Herrschaft und Haftung ein zwingendes Ordnungselement der gesetzlichen Typenordnung dar, ist also die "unbeschränkte Haftung" - zumindest im Innenverhältnis - notwendig ein Korrelat der alleinigen Ausübung unternehmerischer Funktionen in der Gesellschaft, so bestünde folgende Situation: Es ist zwar rechtlich zulässig, der Komplementär-GmbH die Geschäftsführungsbefugnis zu entziehen und einem Kommanditisten zu übertragen oder einen Kommanditisten zu Geschäftsführer der GmbH zu bestellen. Das hätte jedoch zwangsläufig den Eintritt einer "unbeschränkten Haftung" des Kommanditisten bei Übernahme geschäftsführender Tätigkeit zur Folge. Deshalb wäre es wenig sinnvoll, beschränkt haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft im Innenverhältnis mit der Geschäftsführung zu beauftragen, wenn das möglicherweise im Außenverhältnis den Wegfall der Haftungsbeschränkung bedeuten würde.

1) NITSCHKE, S. 266.

2) NITSCHKE, S. 263 f. In dieser Richtung auch WÜRDINGER, Kommanditgesellschaft, S. 164, der es - allerdings de lege ferenda - für erwägenswert hält, den Komplementären im Innenverhältnis gegen die geschäftsführenden Kommanditisten einen entsprechend erweiterten Regreßanspruch zuzusprechen.

Darüber hinaus könnte in diesem Zusammenhang die Frage gestellt werden, ob bei einer solchen Konstellation die Übertragung der unternehmerischen Leitung einer Kommanditgesellschaft auf einen beschränkt haftenden Gesellschafter nicht schon im Innenverhältnis unzulässig ist, da sie auf einen unmöglichen Erfolg gerichtet wäre; denn davon ist auszugehen, daß der geschäftsführende Kommanditist in seiner Haftung beschränkt bleiben will.

Die Notwendigkeit des Gleichgewichts von Herrschaft und Haftung wird auf unterschiedlichen Ebenen - gestützt auf eine "institutionelle Betrachtungsweise des Gesellschaftsrechts"¹⁾ - mit zwei verschiedenen Gesichtspunkten begründet.

Zum einen wird versucht, diese Notwendigkeit rechtsethisches aus dem allgemeinen Grundsatz "Wer den Nutzen hat, muß auch den Schaden tragen" herzuleiten und demzufolge die Entsprechung von Herrschaft und Haftung im Verband als gesetzgeberisches Leitbild der Typen der Personengesellschaft und somit als zwingendes Ordnungselement der gesetzlichen Typenordnung wirtschaftsverfassungsrechtlich nachzuweisen²⁾.

1) H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 270.

2) v. GIERKE, S. 232, 237; HAUPT-REINHARDT, S. 79; LEHMANN, Gesellschaftsrecht, S. 333 f.; MÜLLER-ERZBACH, Handelsrecht, S. 233; ders., Festschrift für HEYMANN, S. 737 ff.; ders., Das private Recht, S. 114 ff., ders. AcP 154 (1955), S. 299 (313, 342 ff.); ausführlich PAULICK, Stille Gesellschaft, S. 101 ff.; ders., Genossenschaft, S. 36, 38 ff.

Vgl. aber auch EUCKEN, S. 279 ff.; C. FISCHER, S. 102 ff.; GROSSFELD, S. 105 ff.; GROSSMANN-DOERTH, 5. DJT in der Tschechoslowakei (Bd. 1), S. 165 (235 ff.); ders. AcP 147 (1941), S. 1 (17); IMMENGA, S. 117 ff.; REINHARDT, Festschrift für LEHMANN, S. 576 (589 ff.); WEBER, S. 447 ff. Diese Autoren vertreten zwar auch - allerdings unter verschiedenen Blickrichtungen - die Ansicht, daß es ein derartiges Prinzip der Verknüpfung von Herrschaft und Haftung gebe und ihm Rechtscharakter zukomme. Wie weit aber die wirtschaftsverfassungsrechtliche Bedeutung des Rechtsprinzips der Einheit von Herrschaft und vermögensrechtlicher Verantwortung reicht, wird unterschiedlich beurteilt: GROSSMANN-DOERTH (5. DJT in der Tschechoslowakei, Bd. 1, S. 165, 235 ff.) hat wegen der bei der GmbH regelmäßig mit der Gesellschaftserstellung verbundenen Geschäftsführung aller oder zumindest eines Teils der Gesellschafter die völlige Abschaffung der GmbH gefordert (vgl. näher hierzu BALLERSTEDT, GmbH-Rdsch. 1967, S. 66, 69). C. FISCHER (a.a.O.)

Jeder, der sich durch Ausübung unternehmerischer Funktionen im Wirtschaftsleben betätige, habe auch die mit dem Unternehmen verbundenen Risiken zu tragen. Es würde diesem Prinzip widersprechen, wenn der unternehmerische Nutzen zwar dem Unternehmer, die Risiken aber Dritten zufielen. Das Gesetz gehe im Recht der Personengesellschaften von dem Grundsatz aus, Unternehmensleitung und persönliche Haftung ständen in einem inneren und unmittelbaren Zusammenhang. Die unbeschränkte Haftung des Komplementärs sei Ausdruck dieses Prinzips und gewährleiste, daß der leitende Unternehmer voll für den geschäftlichen Erfolg oder Mißerfolg seiner Betätigung im Wirtschaftsleben eintreten solle. Gerade wegen seiner leitenden Stellung in der Kommanditgesellschaft sei der Komplementär mit der unbeschränkten Haftung belastet worden.

Aus diesem gesetzgeberischen Leitbild lasse sich ein unmittelbar geltender wirtschaftsverfassungsrechtlicher Grundsatz ableiten, der bei einer andersartigen Machtverteilung in der Gesellschaft stets zu beachten sei¹⁾. Deshalb müsse der Kommanditist trotz seiner formalen Kommanditistenstellung persönlich unbeschränkt haften, wenn er anstelle des persönlich haftenden Gesellschafters Träger der Geschäftsführung ist. Seine Verantwortlichkeit dürfe nicht weniger weit reichen als sein Einfluß. Eine haftungsbeschränkte Herrschaft sei nicht zulässig.

Die Frage, ob die Verknüpfung von Herrschaft und Haftung zum gesetzgeberischen Leitbild gehört oder nicht, ist allerdings von der Frage zu trennen, ob sich aus diesem Leitsatz ein unmittel-

fordert den Eintritt der unbeschränkten Haftung für den beherrschenden Gesellschafter einer GmbH. IMMENGA (S. 126 ff., 412 ff., 416 ff.) will die Haftung der Gesellschafter auf sämtliche Gesellschafterdarlehn und auf alle Wirtschaftsgüter erstrecken, die die Gesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung gestellt haben. WEBER will nicht mit gesellschaftsrechtlichen, sondern mit steuerrechtlichen Interventionen dem Prinzip der Einheit von Herrschaft und Haftung mehr Geltung verschaffen (S. 457 ff.; vgl. auch IMMENGA, S. 129; KNUR, Festschrift für SCHMIDT-RIMPLER, S. 303, 328 f.). Er schlägt vor, grundsätzlich auf Einkünfte aus Kapitalanlagen mit beschränkter Haftung einen um 10 v.H. höheren Steuersatz anzuwenden als auf Einkünfte aus Unternehmertätigkeit mit unbeschränkter Haftung und Einkünfte aus beherrschender Unternehmertätigkeit mit beschränkter Haftung mit einem um 20 v.H. höheren Satz zu besteuern als Einkünfte aus Unternehmertätigkeit mit unbeschränkter Haftung (S. 474 f.).

1) So ausdrücklich HAUPT-REINHARDT, S. 79; PAULICK, Genossenschaft, S. 39.

bar geltender Rechtssatz ableiten läßt, der dann zwingend anzuwenden ist, wenn die Machtverhältnisse in einer Gesellschaft anders verteilt werden. Die zweite Frage braucht erst dann entschieden zu werden, wenn die erste Frage bejaht wird.

Die Übereinstimmung von Herrschaft und Haftung wird zum anderen auf folgende Ansicht gestützt: Die Haftung im Verbandsrecht diene dazu, das für die Wahrnehmung gemeinschaftlicher Interessen und einer Verbandsmacht nötige Verantwortungsbewußtsein zu erzeugen¹⁾. Dieser Gedanke wird neuerdings mit dem Prinzip der Selbstorganschaft bei den Personalgesellschaften in Zusammenhang gebracht²⁾. Es verbiete, die Befugnis zur entscheidenden Willensbildung einem Gesellschafter zu übertragen, wenn dieser nicht selbst mit dem vollen wirtschaftlichen Risiko seiner Entscheidungen belastet werde³⁾. Werde bei der Personalgesellschaft vom Prinzip der Selbstorganschaft abgewichen, so nehme der beschränkt haftende Kommanditist eine Machtposition ein, die es ihm ermögliche, den Komplementär unbeschränkt zu verpflichten. Eine derartige Herrschaft ohne "Machtkorrektiv" sei nicht zu billigen. Im Recht der Personalgesellschaft müsse derjenige, der eine Handlungsmacht innehatte, unabdingbar einem Machtkorrektiv unterliegen.

b) Stellungnahme

Wer die Notwendigkeit einer Einheit von Herrschaft und vermögensrechtlicher Verantwortung auf ein zwingendes wirtschaftsverfassungsrechtliches Prinzip zurückführen will, kann sich auf ausdrückliche Bestimmungen des Grundgesetzes nicht berufen. Auch dem Rechts- und Sozialstaatsprinzip kann ein gesetzgeberisches Leitbild von der Funktion der einzelnen Gesellschaftstypen in der Gesamtwirtschaft - insbesondere die

1) MÜLLER-ERZBACH, Handelsrecht, S. 233; ders., Das private Recht, S. 114 ff.; ders., Festschrift für HEYMANN, S. 737; ders., AcP 154 (1955), S. 299 (313, 342 ff.). Siehe auch GROSSMANN-DOERTH, AcP 147 (1941), S. 1 (17).

2) NITSCHKE, A. 256 ff., 259.

3) Der Ausschluß des Kommanditisten von der Geschäftsführung bleibt auch hiernach eine abdingbare Typenregelung. Vgl. NITSCHKE, S. 263 f.

Ausbildung einer Typenskala von wirtschaftsrechtlichen Grundentscheidungen, die die Teilhaber eines Unternehmens zu beachten hätten - nicht entnommen werden. Das Grundgesetz hat sich abgesehen davon, ob und inwieweit es eine wirtschaftspolitische Entscheidung - etwa für eine "soziale Marktwirtschaft" - getroffen hat¹⁾, jedenfalls nicht für ein bestimmtes Wirtschaftssystem entschieden. Aber auch wenn das Grundgesetz keine "wirtschaftspolitische Neutralität"²⁾ beobachtet, sondern zumindest einige wirtschaftstheoretische Grundzüge geschaffen haben sollte, so lassen sich daraus noch keine Schlüsse für die nähere Ausgestaltung der Unternehmen ziehen³⁾. Eine "Integrationswirkung"⁴⁾ eines - unterstellten - wirtschaftsverfassungsrechtlichen Prinzips einer Entsprechung von Unternehmensleitung und Haftung ist daher nicht aufrechterhalten. Im Grundgesetz ist keine ins einzelne gehende Marktverfassung festzustellen, die es gestatten würde, eine Risikoabgrenzung zwischen den Gläubigern, den beschränkt und unbeschränkt haftenden Unternehmern nach wirtschaftsverfassungsrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen⁵⁾.

Das Prinzip des Zusammenhangs zwischen Herrschaft und Haftung liegt zwar der Regelung der Personengesellschaften zugrunde⁶⁾.

1) Das Bundesverfassungsgericht verneint eine Garantie des Grundgesetzes für eine mit marktkonformen Mitteln zu steuernde "soziale Marktwirtschaft". Vielmehr sei das Grundgesetz wirtschaftspolitisch neutral (Urt. v. 20.7.1954 - 1 BvR 459, 484, 548, 555, 623, 651, 748, 783, 801 /52, 5, 9/53, 96, 114/54 -, BVerfGE 4, S. 7, 17 f.). In diesem Sinne HAMANN, S. 31 ff.; KRÜGER, DVBl. 1951, S. 361 ff.; v. MANGOLDT-KLEIN, Art. 2 Anm. III 8; RINCK, Nr. 122 ff.; A.A. BALLERSTEDT, DÖV 1951, S. 159 ff.; EHMKE, S. 43 ff.; NIPPERDEY, Die Grundrechte (Bd. IV, 2), S. 869 (908).

2) BVerfG, Urt. v. 20.7.1954, a.a.O., S. 17.

3) SANDROCK, S. 52 f.; H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 91, 274.

4) H.P. WESTERMANN, a.a.O., S. 274.

5) Vgl. H.P. WESTERMANN, a.a.O.

6) BGH, Urt. v. 17.3.1966 - II ZR 282/63 -, BGHZ 45, S. 204 (205); HAUPT-REINHARDT, S. 79; LEHMANN, S. 333 f.; MÜLLER-ERZBACH, Festschrift für HEYMANN, S. 737; NIETHAMMER, BB 1959, S. 725 f.; PAULICK, Stille Gesellschaft, S. 101 ff.; RASNER, S. 131; STAAB, BB 1959, S. 435 (436).

Hieraus kann aber nicht die Folgerung gezogen werden, daß es sich dabei um einen zwingenden wirtschaftsverfassungsrechtlichen Grundsatz handelt. Die gesetzliche Regelung der Kommanditgesellschaft läßt der Disposition der Gesellschafter breiten Spielraum und räumt diesen die Möglichkeit ein, den dispositiv zugrundegelegten Zusammenhang zwischen Handlungsbefugnis und Haftung in mehr oder weniger starkem Umfang aufzulösen. Wäre etwas anderes gewollt, hätte das Gesetz den Rechtssätzen über Handlungsbefugnis und Haftung zwingenden Charakter beilegen müssen. Denn nichts spricht dafür, daß das Gesetz auf der einen Seite Rechtssätze über die Unternehmensleitung bei den Personalgesellschaften für eine Abänderung durch die Gesellschafter freigeben und andererseits "den Umfang der Haftung unabhängig von der gewählten Rechtsform bestimmen wollte"¹⁾. Durch die Zulassung der Rechtsform der Kommanditgesellschaft hat das Gesetz sich für die Möglichkeit entschieden, daß Mitglieder einer Personalhandelsgesellschaft - in der Regel die Kapitalgeber - ihre Haftung beschränken. Diese grundsätzliche Anerkennung der Haftungsbeschränkung für personenbezogene Gesellschaften hat auch in der gesetzlichen Einführung der GmbH ihren Niederschlag gefunden²⁾.

Es gibt also keinen zwingenden wirtschaftsverfassungsrechtlichen Leitsatz, daß der "eigentliche Inhaber" eines Unternehmens grundsätzlich auch die persönliche unbeschränkte Haftung für die Verbindlichkeiten des Unternehmens übernehmen muß³⁾.

1) BGH, Urt. v. 17.3.1966, a.a.O., S. 206.

2) HUBER, S. 302. Vgl. auch WESTERMANN, a.a.O., S. 274, der mit Recht fragt, warum im Sinne des angeblichen wirtschaftsverfassungsrechtlichen Grundsatzes nicht auch der Verlust eines im Stammkapital einer GmbH investierten Vermögens oder der Hafteinlage des Kommanditisten ein hinreichendes Risiko darstellen soll.

3) BGH, Rt. v. 17.3.1966, a.a.O., S. 205 f.; BALLERSTEDT, GmbH-Rdsch. 1967, S. 66 (69 ff.); HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 235 f.; LEHMANN-DIETZ, S. 212; LIMBACH, S. 107 ff.; dies., GmbH-Rdsch. 1967, S. 71 (73 ff.); MERTENS, GmbH-Rdsch. 1967, S. 45 (47); RASNER, S. 130 FF.; H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 274 f.; WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (36 f.), der aber völlig ungerechtfertigt die Vertreter des Prinzips einer Entsprechung von Herrschaft und Haftung der Legendenbildung zeihet.

Überzeugen kann auch nicht die Argumentation, im Gesellschaftsrecht müsse eine Handlungsmacht unabdingbar von einem Machtkorrektiv begleitet sein¹⁾, und umgekehrt sei niemand für eine unbeschränkte Entscheidungsbefugnis geeignet, der die Folgen seines Handelns nicht selbst zu tragen habe.

§ 163 HGB ermächtigt hinsichtlich der Vorschriften der §§ 164 - 169 HGB zu abweichenden Vereinbarungen. Die Geschäftsführungsverteilung unterliegt daher der unabhängigen Entscheidung der Gesellschafter. Wird ein Machtkorrektiv in Form der unbeschränkten Haftung als unabdingbar gefordert, müßte § 163 HGB einschränkend verstanden werden, etwa dahingehend, daß diese Vorschrift eine Änderung der Gesellschaft in ihrer Grundform²⁾ nicht freistellt³⁾. Eine derart restriktive Interpretation wäre aber nur zulässig, wenn diese Forderung zumindest als tragender Grundsatz des Gesellschaftsrechts nachgewiesen wird. Ein solcher Nachweis gelingt nicht.

Zum Beispiel⁴⁾ gibt die Vertretungsmacht nach § 164 BGB die rechtliche Kraft, unmittelbar und ausschließlich den Vollmachtgeber zu verpflichten. Den Vertreter selbst treffen die Folgen nur dann, wenn er seine Befugnis überschreitet. Der Vollmachtgeber hat keine besonderen Druckmittel und Garantien dafür, daß der Vertreter die Vollmacht nur sorgsam und im Interesse des Vollmachtgebers gebraucht. Zwar muß der Vertreter wie der geschäftsführende und vertretungsbefugte Kommanditist nach Maßgabe des zugrundeliegenden Schuldverhältnisses dem Vollmachtgeber bzw. seinen Mitgesellschaftern geradestehen. Jedoch trägt der Vertretene für eine innerhalb der Vertretungsmacht abgeschlossene Verbindlichkeit das alleinige Risiko gegenüber dem Dritten. Demgegenüber kann nicht eingewandt werden, daß die

1) NITSCHKE, S. 256 ff., 259.

2) Als Grundform der Kommanditgesellschaft ließe sich etwa bezeichnen: Der Komplementär als Unternehmensleiter und somit Unternehmer, der Kommanditist als Geldgeber ("Kapitalist") ohne unternehmerische Funktion; HUBER, S. 302; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 161 Rdnr. 31; WÜRDINGER, Kommanditgesellschaft, S. 15, 42.

3) H.P. WESTERMANN, a.a.O., S. 279.

4) Vgl. hierzu näher H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 279 f.

Bestimmungen der §§ 164 ff. BGB nur die isolierte Vollmacht betreffen, und daß das Machtkorrektiv sich aus dem Grundverhältnis ergebe. Denn auch im Gesellschaftsrecht gibt es neben der persönlichen Mithaft noch andere Möglichkeiten, gegen den ungetreuen Verwalter vorzugehen. Es ist somit schon im Bürgerlichen Recht in der Grundform die Rechtsfigur einer unbegrenzten Verpflichtung durch einen dafür nicht mithaftenden Vertreter zu finden. Auch wird es nicht für typfremd gehalten, wenn einem gesellschaftsfremden Dritten eine Generalvollmacht für eine Handelsgesellschaft eingeräumt wird, ohne ihn auch nur im Innenverhältnis an etwaigen Verlusten zu beteiligen¹⁾. Zwar wird regelmäßig die Stellung eines solchen Bevollmächtigten in Bestand und Umfang mehr vom Willen der Gesellschafter abhängen als die Macht des Kommanditisten; denn diese kann, wenn sie im Gesellschaftsvertrag erteilt ist, nur unter den Voraussetzungen der §§ 117, 127 HGB wieder entzogen werden. Dies kann aber nicht als ein einleuchtender Grund dafür angesehen werden, dem Kommanditisten das zu verweigern, was einem gesellschaftsfremden Bevollmächtigten gewährt werden kann.

Der Versuch, die Typengesetzlichkeit im Gesellschaftsrecht der Vertragsfreiheit entgegenzustellen, führt insbesondere angesichts der GmbH & Co.KG zu unüberwindbaren Gegensätzlichkeiten. Das Prinzip, als Machtkorrektiv die unbeschränkte Haftung zu verlangen, kann auch nicht in jedem Fall aufrechterhalten werden. Der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH unterliegt zwar den körperschaftlichen Machtkorrekturen²⁾, soweit er die Interessen der GmbH verletzt. Er unterliegt aber nicht einer unbeschränkten Haftung für die Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft. Es fehlt also ein Machtkorrektiv für seine Tätigkeit in dieser Richtung. Für diesen Fall wird eine Ausnahme von dem Prinzip des Machtkorrektivs gemacht, um juristische Personen nicht völlig von der Rechtsform der

1) Vgl. HOFMANN, NJW 1969, S. 577 (579); RASNER, S. 132; WIEDEMANN, S. 373.

2) Vgl. §§ 43, 61, 81 a ff. GmbHG.

Personalgesellschaft auszuschließen; es genüge, mißbräuchlicher Gestaltung im Einzelfall entgegenzuwirken¹⁾. Nichts anderes ergibt sich, wenn die Forderung nach einem Machtkorrektiv in Gestalt der unbeschränkten Haftung ganz aufgegeben wird²⁾. Die Übernahme der Geschäftsführung durch den Kommanditisten unter gleichzeitigem Ausschluß der Komplementär-GmbH von dieser Befugnis ist dann eine "zulässige Typendehnung"³⁾, die keinen Eingriff in das Haftungsstatut zur Folge hat. Im Einzelfall kann ein Mißbrauch vorliegen, wenn die wirtschaftliche Entscheidungsfreiheit der GmbH sittenwidrig eingeschränkt wird⁴⁾.

Demnach sind Haftungsbeschränkung und Leitungsmacht keine unvereinbaren Gegensätze. Zwischen Unternehmensleitung und Haftung besteht zwar ein Zusammenhang; die Haftungsregelung des Gesetzes ist jedoch disponibel und deshalb im Einzelfall von den innerhalb der Gesellschaft bestehenden Machtverhältnissen unabhängig⁵⁾. Die gesetzliche Regelung der Kommanditgesellschaft beruht auf einer scharfen Trennung zwischen Innen- und Außenverhältnis. Für das Außenverhältnis - das Verhältnis zu den Gläubigern der Gesellschaft - ist die Eintragung im

-
- 1) NITSCHKE, S. 252. Die Aufrechterhaltung des Prinzips des Korrektivs der unbeschränkten Haftung würde es den rechtsfähigen Verbänden unmöglich machen, sich in der Rechtsform einer Personengesellschaft zusammenzuschließen. Eine derart weitgehende Einschränkung der Vertrags- und Koalitionsfreiheit will selbst NITSCHKE nicht mitmachen. Er sieht sich deshalb zu einer Ausnahme "genötigt". Wer aber Grundsätze aufstellt und hiervon in einem wesentlichen Punkt eine Ausnahme machen muß, verringert die Überzeugungskraft seiner Argumentation.
 - 2) H.P. WESTERMANN, a.a.O., S. 280.
 - 3) H.P. WESTERMANN, a.a.O.
 - 4) Vgl. dazu oben S. 75 Fußn. 1.
 - 5) Vgl. hierzu RASNER, S. 131: Der Grundsatz des Zusammenhangs zwischen Herrschaft und Haftung liege zwar der Regelung der Gesellschaften zugrunde. Er habe aber in der Gesetzesfassung eine starre Form angenommen, die bezüglich der Haftung nur mehr auf die Organisationsform abstelle und nicht auf die tatsächlichen Machtverhältnisse.

Handelsregister bestimmend: wer als Kommanditist eingetragen ist, haftet beschränkt¹⁾. Die Gestaltung des Innenverhältnisses ist der eigenen Entscheidung der Gesellschafter anheimgestellt; das Gesetz hat dieser Gestaltung keine Wirkung für das Außenverhältnis zugewiesen²⁾. Der Forderung des Gleichgewichts von Leitungsmacht und Verantwortlichkeit steht daher auch die Haftungsregelung des Gesetzes entgegen. Im Bereich der Personalgesellschaften ist also durch Gesellschaftsvertrag in zulässiger Weise die Möglichkeit eröffnet, beschränkte und unbeschränkte Haftung derart zu überkreuzen, daß der unbeschränkt haftenden Person jeder Einfluß auf die Leitung des Unternehmens genommen werden kann³⁾, während auf der anderen Seite eine Person, deren Einfluß auf die Geschäftsführung beträchtlich sein kann, nicht haftet⁴⁾.

c) Ergebnis

Nach alledem ist der Gedanke des Gleichlaufs von Unternehmensleitung und Verantwortlichkeit weder mit einem zwingenden wirtschaftsverfassungsrechtlichen Prinzip noch mit einem unabdingbaren Machtkorektiv zu begründen. Der Kommanditist, der die Geschäftsführung unter gleichzeitigem Ausschluß der Komplementär-GmbH von dieser Befugnis übernimmt und aufgrund eingeräumter Prokura oder Handlungsvollmacht die Gesellschaft nach außen vertritt, haftet nicht unbeschränkt⁵⁾. Die Forderung der Übereinstimmung von Herrschaft und Haftung ist nur durch eine Gesetzesänderung zu verwirklichen.

1) Vgl. §§ 172 Abs. 1 - 3, 175, 176 HGB.

2) Vgl. hierzu im Ganzen GROSSFELD, S. 108; HOFMANN, NJW 1969, S. 577 (579 f.); HUBER, S. 303; RASNER, S. 131 f.; WIEDEMANN, S. 328.

3) Nicht aber gesetzliche Verpflichtungen, zum Beispiel Konkursantragspflicht (§ 130 a HGB).

4) H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 277.

5) BGH, Urt. v. 17.3.1966 - II ZR 282/63 -, BGHZ 45, S. 204 (206 f.); BALLERSTEDT, GmbH-Rdsch. 1967, S. 66 (69 ff.); HESSELMANN; Handbuch, Rdnr. 235 f.; HOFMANN, NJW 1969, S. 577 (579 f.); HUBER, S. 302 f.; LEHMANN-DIETZ, S. 215; LIMBACH, S. 197 ff.; dies., GmbH-Rdsch. 1967, S. 71 (73 ff.); MERTENS, GmbH-Rdsch. 1967, S. 45 (47); RASNER, S. 130 ff.; SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (114); H-P. WESTERMANN, a.a.O., S. 274 f., 277; WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (36 f.).

III. Die Komplementär-GmbH ohne Einlagepflicht und ohne Geschäftsführungsbefugnis

Die Komplementär-GmbH kann in rechtlich zulässiger Weise im Gesellschaftsvertrag von der Verpflichtung zur Leistung einer Einlage freigestellt werden¹⁾. Dies folgt aus dem allgemeinen Prinzip der Vertragsfreiheit. Die GmbH muß nur überhaupt einen Beitrag in irgendwelcher Art leisten, um den Gesellschaftszweck zu fördern (§ 705 BGB). Der Beitrag der GmbH besteht dann nicht in einer Kapitaleinlage, sondern in der Leistung von Diensten, nämlich der Führung der Geschäfte für die GmbH & Co.KG; dies ist ein ausreichender Beitrag für die Kommanditgesellschaft.

Gelegentlich wird in einem solchen Fall in der Praxis die Komplementär-GmbH auch noch von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Es soll neben anderen möglichen Gründen²⁾ damit das Ziel verfolgt werden, den Beitrag der GmbH so geringwertig wie nur möglich und dadurch die steuerrechtliche Gewinnbeteiligung der Gesellschaft denkbar klein zu halten³⁾. Wenn die Komplementär-GmbH sowohl von der Einlagepflicht als auch von der Pflicht zur Geschäftsführung freigestellt wird⁴⁾, stellt sich die Frage, ob die GmbH überhaupt noch in irgendeiner Weise den Gesellschaftszweck der GmbH & Co.KG fördert. Die nach §§ 161 Abs. 2, 128 HGB "zwangsläufig eintretende Übernahme" der persönlichen

1) Vgl. oben S. 46 ff.

2) Siehe oben S. 70 ff.

3) Vgl. BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91 (94 f., 100 ff.).

4) WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (42 Fußn. 72), sieht in einer solchen Konstellation die "kritische Schwelle" überschritten und fordert vor allem die Steuerbehörden und Finanzgerichte auf, "derartige Herausforderungen anzunehmen und die zu üppige Konstruktionsphantasie der Praxis mit entsprechender Reaktionsphantasie zu blockieren." Die Feststellung, daß hier unter dem Gesichtspunkt kautelarjuristischer Technik "eine sozusagen überzüchtete Konstruktion" (HUBER, S. 294) vorliegt, rechtfertigt allein noch nicht, eine solche Vertragsgestaltung als unzulässig anzusehen.

Haftung für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co.KG ist dann das einzige, was als Beitrag übrigbleibt. Dieser Beitrag genügt als Förderung des Gesellschaftszwecks; sie besteht in diesem Fall darin, der Gesellschaft den Kredit der Komplementär-GmbH zur Verfügung zu stellen¹⁾. Der Kredit einer GmbH ist allerdings regelmäßig nicht höher als ihr haftendes Kapital²⁾. Deshalb kann es auf den ersten Blick durchaus zweifelhaft sein, ob die GmbH durch die Übernahme der persönlichen Haftung für die Gesellschaftsschulden einen sinnvollen Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks leistet, wenn das Kapital der GmbH im Vergleich zum Kapital und Geschäftsvolumen der GmbH & Co.KG äußerst gering ist - beispielsweise das Grundkapital der GmbH 20.000 DM und die Bilanzsumme der GmbH & Co.KG mehrere Millionen DM beträgt. Führt in einem solchen Fall die Gesamtbeurteilung aller Umstände zu dem Ergebnis, daß die Komplementär-GmbH, die weder eine Einlagepflicht noch eine Geschäftsführungspflicht übernimmt, nicht mehr einen relevanten Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks der GmbH & Co.KG leistet, ist ein Gesellschaftsverhältnis im Sinne des § 705 BGB zwischen der Komplementär-GmbH und den Kommanditisten zu verneinen³⁾. Die Folge hiervon wäre, daß nach den Grundsätzen über die fehlerhafte Gesellschaft die Kommanditisten im Außenverhältnis nach Vertrauensschutz- und Rechts-scheingrundsätzen haften würden⁴⁾.

Die (gesetzlich notwendige) Übernahme der persönlichen Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft ist in jedem

- 1) Vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 2 D; BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91 (106); HUECK, OHG, S. 5; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 5; WIELAND, S. 454; RG, Urt. v. 22.4.1896 - VI 57/96 -, RGZ 37, S. 58 (61); BGH, Urt. v. 25.1.1965 - II ZR 233/62 -, BB 1965, S. 472.
- 2) Vgl. BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91 (103); HUBER, S. 295.
- 3) Vgl. RG, Urt. v. 14.4.1919 - II 393/18 -, RGZ 95, S. 147 (149); SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 6, 14; WEIPERT in HGB-RGRK, § 105 Anm. 16.
- 4) Siehe hierzu genauer oben S. 50 Fußn. 1
Nach HUBER, S. 295, müßten die Kommanditisten persönlich und unbeschränkt haften, weil sie eine Kommanditgesellschaft ohne persönlich haftenden Gesellschafter gegründet hätten und ihr Zusammenschluß rechtlich als Offene Handelsgesellschaft angesehen werden müßte. Diese Folgerung ist nicht vertretbar; vgl. dazu schon oben, S. 50 Fußn. 1.

Fall ein ausreichender Beitrag¹⁾. Es kann daher in diesem Zusammenhang eine Förderung des Gesellschaftszwecks nicht mit dem Hinweis verneint werden, die Komplementär-GmbH sei bei einer im Vergleich zum Geschäftsvolumen der Kommanditgesellschaft sehr geringen Kapitalausstattung nicht mehr in der Lage, den Gesellschaftszweck in einer relevanten Weise zu fördern: Die GmbH stellt der Kommanditgesellschaft ihren Kredit zur Verfügung. Wirtschaftlich ist zwar der Kredit einer GmbH in der Regel nicht mehr wert als ihr haftendes Kapital. Jedoch zumindest in der Höhe dieses Betrages wird die Gesellschaft "kreditwürdiger". Insoweit hat der Kredit durchaus eine Förderungsfunktion. Allerdings hat der Kredit, wenn ein eklatantes Mißverhältnis zwischen den Kapitalvolumen der Komplementär-GmbH und der Kommanditgesellschaft besteht, nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise praktisch nur einen unerheblichen Förderungswert. Dennoch ist er als Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks der GmbH & Co.KG anzusehen²⁾; denn auch eine unerhebliche Förderung ist ein ausreichender Beitrag³⁾.

Tritt der Haftungsfall ein, so haftet die GmbH, deren Ausstattung mit haftendem Eigenkapital grundsätzlich im Ermessen der Gesellschafter steht, mit ihrem gesamten Vermögen. Zu mehr ist die GmbH nicht in der Lage; deshalb kann auch mehr von ihr nicht verlangt werden.

Es ist demnach möglich und zulässig, daß die Komplementär-GmbH keinen weiteren Beitrag leistet als die Übernahme der Mithaftung für die Schulden der GmbH & Co.KG.

1) Vgl. HUECK, OHG, S. 5; BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91 (106). Siehe hierzu auch BGH, Urt. v. 17.3.1966 - II ZR 282/63 -, BGHZ 45, S. 204 (207 ff.).

2) Zweifelnd HUBER, S. 295.

3) Vgl. SCHULTZE-v. LASAULX in SOERGEL-SIEBERT, § 705 Rdnr. 25.

IV. Die Mitunternehmereigenschaft¹⁾ der Komplementär-GmbH bei Ausschluß von der Kapital-, Gewinn-, Verlustbeteiligung und Geschäftsführungsbefugnis

Die Komplementär-GmbH, die in rechtlich zulässiger Weise sowohl von der Kapital-, Gewinn- und Verlustbeteiligung ausgeschlossen als auch im Innenverhältnis von der Pflicht zur Geschäftsführung freigestellt werden kann, ist handelsrechtlich immer noch Gesellschafterin der GmbH & Co.KG. Fraglich ist indessen, ob sie jeweils steuerrechtlich noch als Mitunternehmerin im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG angesprochen werden kann. Nach dieser Vorschrift sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Ist danach die Mitunternehmerschaft der Komplementär-GmbH zu verneinen, so hat dies zur Konsequenz, daß die GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft bei der einheitlichen Gewinnfeststellung nicht zu berücksichtigen ist²⁾.

Aus der Formulierung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG kann gefolgert werden, daß die Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft regelmäßig als Mitunternehmer

-
- 1) Zur Besteuerung der Mitunternehmer von Personengesellschaften im Allgemeinen und Besonderen siehe Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 20.12.1977 - IV B 2 - S 2241 - 231/77 - (sogenannter Mitunternehmererlaß), BStBl. 1978, Teil I, S. 8 ff. Der Erlaß faßt die Grundsätze der einkommensteuerlichen Behandlung der Beziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Mitunternehmern unter Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung des BFH zusammen und behandelt u.a. Fragen zum Betriebsvermögen, die verschiedenen Übertragungsmöglichkeiten zwischen dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, den Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer, anderen Betrieben der Mitunternehmer und dem Privatvermögen der Mitunternehmer sowie die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen an die Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehn oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern.
 - 2) Ihre Einkünfte sind dann entweder (als Einkünfte einer typisch-stillen Gesellschafterin) Einkünfte aus Kapitalvermögen oder (als abhängige Angestellte) Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (HERRMANN-HEUER, § 15 EStG Anm. 27 c).

behandelt werden müssen¹⁾. Auf der anderen Seite ist aber eine Mitunternehmerschaft ausnahmsweise trotz Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister zu verneinen, wenn gewichtige, insbesondere wirtschaftliche Gründe für eine abweichende Beurteilung sprechen²⁾; denn die zivilrechtliche Gesellschaftereigenschaft begründet nur eine Beweisvermutung für die Mitunternehmerstellung³⁾. Bei der Klärung der Mitunternehmereigenschaft der Komplementär-GmbH ist deshalb auf das wirtschaftliche "Gesamtbild" abzustellen⁴⁾. Das bedeutet, daß diese Frage jeweils von Fall zu Fall entschieden werden muß.

Der Bundesfinanzhof hat eine Reihe von Kriterien aufgestellt, wann bei fehlender Kapitaleinlageverpflichtung und bei fehlender Kapitalbeteiligung des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft eine Mitunternehmerschaft zu bejahen ist. So soll dies der Fall sein, wenn dieser Gesellschafter durch Einbringung seiner Arbeitskraft wesentlich und entscheidend ("auf Gedeih und Verderb"⁵⁾) am Betrieb beteiligt ist, wenn er also in der Geschäftsführung eine maßgebliche Stellung innehat⁶⁾, wenn er Unternehmerfunktionen ausüben kann⁷⁾, wenn er am Gewinn und Verlust des Unternehmens teilnimmt⁸⁾ und dadurch das

-
- 1) BFH, Urt. v. 22.11.1955 - I 139/54 S -, BStBl. 1956 III, S. 4 (5).
 - 2) BFH, Urt. v. 23.8.1963 - VI 340/61 -, StRK, EStG § 15 R. 422 m. Anm. von GANSSMÜLLER = DB 1963, S. 1594.
 - 3) Vgl. BFH, Urt. v. 5.5.1969 - I 63/65 -, StRK, EStG § 15 R. 551; BFH, Urt. v. 9.10.1969 - IV 294/64 -, BStBl. 1970 II, S. 320 (321 f.).
 - 4) BFH, Urt. v. 12.1.1954 - I 88/53 -, BStBl. 1954 III, S. 101 (102); Urt. v. 17.11.1964 - VI 319/63 -, BStBl. 1965 III, S. 260; Urt. v. 9.10.1969 - IV 294/64 -, BStBl. 1970 II, S. 320 (321).
 - 5) BFH, Urt. v. 9.9.1954 - IV 574/53 -, BStBl. 1954 III, S. 317 (318).
 - 6) BFH, Urt. v. 16.2.1960 - I 146/59 -, BStBl. 1960 III, S. 156 (157).
 - 7) BFH, Urt. v. 17.11.1964 - VI 319/63 -, BStBl. 1965 III, S. 260.
 - 8) BFH, Urt. v. 28.1.1958 - I 71/57 - BStBl. 1958 III, S. 112, (113).

Unternehmerrisiko übernommen hat¹⁾ und wenn er an den Anlagewerten und den stillen Reserven beteiligt ist²⁾.

In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, daß die Komplementär-GmbH stets Mitunternehmerin der GmbH & Co.KG sei³⁾: Die GmbH besitze im Gegensatz zur natürlichen Person ihrer Natur nach immer Unternehmereigenschaft; deshalb könne "eine GmbH, die ihre gesamte Existenz in den Dienst einer Mitunternehmergemeinschaft stellt und dieser Gemeinschaft ihr besonderes rechtliches Gepräge gibt, schwerlich als eine außerhalb der Unternehmergemeinschaft stehende eigenständige Unternehmerpersönlichkeit"⁴⁾ angesprochen werden⁵⁾.

Diese Schlußfolgerung ist jedoch nicht zwingend: auch ein Unternehmer wird nicht unbedingt zum Mitunternehmer, wenn er sich an einer Personengesellschaft beteiligt⁶⁾. Es muß dann, um eine Mitunternehmerstellung annehmen zu können, in irgendeiner Form eine Beteiligung an den Anlagewerten und stillen Reserven, Chancen und Risiken des Unternehmens verlangt werden⁷⁾.

-
- 1) BFH, Urt. v. 28.2.1961 - I 25/61 -, BStBl. 1961 III, S. 252; Urt. v. 11.4.1961 - I 129/60 -, BStBl. 1961 III, S. 352; Urt. v. 18.10.1961 - I 115/60 -, StRK, EStG § 15 R. 244 mit Anm. von THEIS = BB 1962, S. 209 f. mit Anm. von GRIEGER; Urt. v. 17.11.1964 - VI 319/63 -, BStBl. 1965 III, S. 260; Urt. v. 9.10.1969 - IV 294/64 -, BStBl. 1970 II, S. 320 (321). Vgl. die z.T. ähnlichen Kriterien für die Angemessenheit der Gewinnverteilung: BFH, Beschl. v. 26.5.1971 - IV R 139/67 -, BStBl. 1971 II, S. 557, und BFH, Beschl. des Gr.S. v. 29.5.1972 - 4/71 -, GmbH-Rdsch. 1972, S. 281 (282).
 - 2) BFH, Urt. v. 17.11.1964 - VI 319/63 -, BStBl. 1965 III, S. 260.
 - 3) Vgl. THIEL, DB 1968, S. 1870, 1871 (folgend BRÖNNER-BÜNZ, S. 196); TIPKE, StuW 1972, S. 55 (56).
 - 4) THIEL, a.a.O.
 - 5) TIPKE, a.a.O., geht noch weiter, indem er im Handelsregister eingetragene Gesellschafter stets als Bezieher gewerblicher Einkünfte im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG behandelt wissen will, und zwar unabhängig davon, ob diese wirtschaftlich Mitunternehmer sind.
 - 6) Vgl. BFH, Urt. v. 26.6.1964 - VI 302/62 -, BStBl. 1964 III, S. 501 (502); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 57.
 - 7) Vgl. BFH, Urt. v. 9.10.1969 - IV 294/64 -, BStBl. 1970 II, S. 320 (321 f.); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, a.a.O.; KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 (230 f.); SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (112).

Da die Frage der Mitunternehmerschaft der Komplementär-GmbH unter Berücksichtigung der aufgezeigten Kriterien von Fall zu Fall entschieden werden muß, ergibt sich folgendes:

Wird die GmbH nur von der Pflicht zur Kapitaleinlage freigestellt und nicht am Kapital der Gesellschaft beteiligt und bringt sie statt dessen ihre Arbeitskraft in die Kommanditgesellschaft ein, so kann ihr die Mitunternehmerschaft grundsätzlich nicht abgesprochen werden¹⁾. Denn die Einbringung Ihrer Arbeitskraft ist dann ausreichend, wenn die Komplementär-GmbH an der Leitung der Gesellschaft unternehmerisch beteiligt ist²⁾; letztlich bleibt auch dies eine Frage des Einzelfalles³⁾.

Wird die Komplementär-GmbH von der Kapital-, Gewinn- und Verlustbeteiligung ausgeschlossen und wird ihre Nichtbeteiligung am Gesellschaftskapital streng durchgeführt⁴⁾, so fehlen für eine Mitunternehmereigenschaft nicht nur die Beteiligung an den Anlagewerten und den stillen Reserven, sondern auch die Teilnahme am Risiko des Unternehmens, also die Hauptmerkmale einer Mitunternehmereigenschaft. Aber selbst bei einer solchen Gestaltung kann die GmbH noch als Mitunternehmerin angesehen werden - was im Einzelfall festzustellen ist⁵⁾ -, wenn sie eine starke Unternehmerinitiative für die GmbH & Co.KG entfaltet; dieses wäre allerdings nur möglich, wenn ihr im Innenverhältnis nicht die Geschäftsführungsbefugnis genommen wird und sie nicht

1) Vgl. BFH, Urt. v. 16.8.1962 - I 308/60 -, HFR 1963, S. 15. So auch die Finanzverwaltung, Erlaß Hamburg vom 20.8.1969, StEK, EStG § 15 Nr. 23; SCHAAF, GmbH-Rdsch. 1975, S. 209; SEITHEL, GmbH-Rdsch. 1975, S. 134 (136).

2) BFH, Urt. v. 16.2.1960 - I 146/59 -, BStBl. 1960 III, S. 156 (157).

3) Vgl. KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 (231). Wird die GmbH in ihrer Stellung als persönlich haftende Gesellschafterin weiter beschränkt oder von anderen Rechten und Pflichten ausgeschlossen, so bleibt ihre Eigenschaft als Mitunternehmerin höchst zweifelhaft.

4) Die GmbH legt anlagebereite Mittel - soweit vorhanden - außerhalb der Kommanditgesellschaft an, z.B. bei einer Bank in Wertpapieren (BÖTTCHER, Aktuelle Probleme, S. 91, 99). Vgl. auch KORMANN, DB 1972, S. 694 (696); KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 (224).

5) Wenn beispielsweise der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gleichzeitig Kommanditist der GmbH & Co.KG ist; vgl. SEITHEL, GmbH-Rdsch. 1975, S. 134 (136 f.).

wirtschaftlich lediglich als Angestellte der Kommanditgesellschaft fungiert.

Ist die GmbH nicht am Vermögen der Kommanditgesellschaft beteiligt und (von der Gewinn- und Verlustbeteiligung ausgeschlossen und) wird ihr auch noch die verantwortliche geschäftliche Leitung der Gesellschaft im Innenverhältnis vertraglich genommen, fungiert sie lediglich als abhängige Angestellte der Kommanditgesellschaft und nicht als selbständige Mitunternehmerin mit eigener Unternehmerinitiative. Die Komplementär-GmbH hat dann mit dem "Schicksal" der GmbH & Co.KG "nichts zu tun"¹⁾, sondern gibt nur die Form und das Gerüst dafür ab, daß eine in der Haftung voll beschränkte Personalgesellschaft entstehen und erhalten bleiben kann²⁾. Zwar bleibt handelsrechtlich die Gesellschafterstellung der GmbH unberührt - sie hat nur die formale Geschäftsführerstellung inne -, jedoch ist sie steuerrechtlich in einem solchen Fall nicht mehr als Mitunternehmerin anzusprechen. Es fehlt somit an der Mitunternehmerschaft zwischen der Komplementär-GmbH und den Kommanditisten und damit an der Grundlage, die GmbH steuerlich mit dem Geschick der übrigen Gesellschafter zu verknüpfen³⁾; es liegt dann eine Mitunternehmerschaft nur zwischen den Kommanditisten vor⁴⁾.

Die steuerlichen Konsequenzen aus der Stellung der Komplementär-GmbH als "angestellte" Gesellschafterin oder auch

-
- 1) FG Düsseldorf, Urt. v. 25.11.1963 - VII 9/63 K -, EFG 1964, S. 339 (341), aufgehoben durch BFH, Urt. v. 23.3.1966 - I 60/64 -, BStBl. 1966 III, S. 434 f. Aus der veröffentlichten Urteilsbegründung ist jedoch nicht zu ersehen, ob der BFH das vorliegende Problem behandelt hat.
 - 2) Die Erhaltung der Komplementär-GmbH ist zwar für die GmbH & Co.KG "von fundamentaler Bedeutung", sie ist jedoch kein Ansatzpunkt und Indiz für ertragsteuerliche Probleme; so aber SEITHEL, Steuer-Kongreß-Report 1969, S. 185 (204).
 - 3) Vgl. HERRMANN-HEUER, § 15 EStG Anm. 27 c; SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (114 f.).
 - 4) An die Mitunternehmereigenschaft von Kommanditisten sind "wegen ihrer handelsrechtlich relativ schwachen Stellung" keine hohen Anforderungen zu stellen; denn sie sind Unternehmer ohne persönliche Haftung über ihre Einlagen hinaus und "ohne eigentliche Unternehmerfunktion"; vgl. BFH, Urt. v. 9.10.1969 - IV 294/64 -, BStBl. 1970 II, S. 320 (321); KORN, Steuer-Kongreß-Report 1972, S. 217 (230).

"Nicht-Unternehmerin"¹⁾ sind folgende: Eine Versteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG scheidet aus, weil die GmbH keine Mitunternehmerin ist; dies bedeutet, daß sie als persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft bei der einheitlichen Gewinnfeststellung nicht zu berücksichtigen ist. Ihre Einkünfte sind entweder (als Einkünfte einer typisch stillen Gesellschafterin²⁾) Einkünfte aus Kapitalvermögen oder (als abhängige Angestellte) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit³⁾. Das ist hier aber nur von zweitrangiger Bedeutung, da sämtliche Einkünfte der GmbH als Körperschaft zu den gewerblichen Einkünften zu zählen sind; eine Versteuerung nach §§ 19, 20 EStG entfällt daher in jedem Fall⁴⁾.

1) SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111.

2) Wird die Komplementär-GmbH auch von der Gewinnbeteiligung ausgeschlossen (vgl. dazu oben S. 49 ff.), scheidet nach § 336 Abs. 2 HGB schon die Möglichkeit einer stillen Beteiligung aus; denn für den Begriff der stillen Gesellschaft ist die Gewinnbeteiligung wesentlich und daher unabdingbar; vgl. RG, Urt. v. 6.12.1928 - IV 93/28 -, RGZ 122, S. 387 (390); RFH, Urt. c. 18.3.1942 - IV 236/41 -, RStBl. 1942, S. 618 (619); BAUMBACH-DUDEN, § 337 Anm. 2 B; HEYMANN-KÖTTER, § 336 Anm. 3; SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (114).

3) SUDHOFF, a.a.O. Auch eine Doppelbestellung der Komplementär-GmbH als typisch-stille Beteiligte wie auch als Angestellte ist theoretisch möglich (HERRMANN-HEUER, § 15 EStG Anm. 27 c).

4) Grundsätzlich gilt dies aber nur für die eigenen Einkünfte der GmbH, die dieser nach Abzug der abzugsfähigen Aufwendungen verbleiben (vgl. insbesondere SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (115)). Zu weiteren steuerlichen Auswirkungen bei fehlender Mitunternehmereigenschaft vgl. SEITHEL, GmbH-Rdsch. 1975, S. 134 (137 f.).

Zweites Kapitel

Die dreistufige GmbH & Co.KG

=====

Die dreistufige GmbH & Co.KG - auch doppelstöckige GmbH & Co.KG genannt - ist dadurch gekennzeichnet¹⁾, daß die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters innerhalb einer GmbH & Co.KG von einer weiteren GmbH & Co.KG eingenommen wird. Die hinter einer solchen dreistufigen GmbH & Co.KG stehenden Personen können Gesellschafter der GmbH und zugleich Kommanditisten beider Kommanditgesellschaften sein²⁾; jedoch ist es auch möglich, daß die Gesellschafter der drei Gesellschaften einer dreistufigen GmbH & Co.KG jeweils personenverschieden sind.

Eine dreistufige GmbH & Co.KG ist also eine Kommanditgesellschaft, deren persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH & Co.KG ist.

-
- 1) Den Gedanken der dreistufigen GmbH & Co.KG entwickelte erstmals BÖTTCHER, GmbH & Co., S. 20. Das Schrifttum, teilweise auch die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung, bevorzugen überwiegend die Formulierung "doppelstöckige GmbH & Co.KG". Die Bezeichnung von BÖTTCHER, a.a.O., ist insofern genauer, als diese Gesellschaftsform in der Tat in drei Stufen konstruiert ist: 1. Stufe, Errichtung einer GmbH; 2. Stufe, Errichtung einer Kommanditgesellschaft, in der diese GmbH persönlich haftende Gesellschafterin wird; 3. Stufe, Errichtung einer weiteren Kommanditgesellschaft, in der die zuvor errichtete Kommanditgesellschaft Komplementärin wird (Nach dieser Betrachtungsweise ist jede "einfache" GmbH & Co.KG zweistufig). Die Bezeichnung "doppelstöckige GmbH & Co.KG" wird wohl im Hinblick darauf verwandt, daß an dieser Gesellschaftsform nur zwei Kommanditgesellschaften beteiligt sind. Genau genommen sind beide Bilder "schief"; vgl. WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (17).
- 2) Vgl. die graphische Darstellung bei BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 22.

I. Motivationen für diese Gesellschaft

Die Gründe für die Errichtung der in der Praxis nicht selten vorkommenden dreistufigen GmbH & Co.KG sind verschiedenartig: Einerseits sind sie steuerlicher Natur; auf der anderen Seite basiert die Gründung einer solchen Gesellschaft auf wirtschaftlich-organisatorischen Überlegungen; und zum dritten sind umwandlungsrechtliche Gesichtspunkte maßgebend.

1. Steuerliche Motivation

Kapitalverkehrsteuerliche Gesichtspunkte haben die Vertragspraxis in der Vergangenheit veranlaßt, Überlegungen darüber anzustellen, wie die Kapitalverkehrsteuer von 2,5 v.H. (§ 9 Abs. 1 KVStG 1959¹⁾) auf den Wert der Kommanditeinlagen im Rahmen einer GmbH & Co.KG eingespart oder wenigstens abgesenkt werden könnte. Denn nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 galten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften auch die "Anteile"²⁾ der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört. Durch diese Fiktion wurden - neben der GmbH-Beteiligung - auch die Kommanditanteile einer GmbH & Co.KG kapitalverkehrsteuerpflichtig.

Wurde zum Beispiel eine GmbH & Co.KG in der Weise errichtet, daß die Komplementär-GmbH lediglich mit dem im Gesetz vorgeschriebenen Mindestkapital von 20.000 DM gegründet, die Stammeinzahlung auf die gesetzlich mögliche Mindestquote von 25 v.H. beschränkt und die Kommanditgesellschaft mit Kommanditanteilen von insgesamt nur 15.000 DM ausgestattet wurde, so belief sich der gesamte gesellschaftsteuerpflichtige Einlagebetrag auf 20.000 DM; für diese GmbH & Co.KG wurde demnach eine Kapitalverkehrsteuer in Höhe von 500 DM - 2,5 v.H.

1) KVStG i.d.F. vom 24.7.1959 (BGBl. 1959 I, S. 530), zuletzt geändert durch Gesetz vom 15.8.1969 (BGBl. 1969 I, S. 1182).

2) Richtigerweise müßte es "Einlagen" heißen.

von 20.000 DM - fällig. Auf der anderen Seite mußte bei Umwandlungen einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine GmbH & Co.KG schon bei mittelständischen Unternehmen mit einer nicht unerheblichen, auf die Kommanditbeteiligung entfallenden Kapitalverkehrsteuer gerechnet werden; denn die Kommanditbeteiligung ist regelmäßig mit dem Kapitalwert des umzuwandelnden, einzubringenden Unternehmens identisch und außerdem ist für die Kapitalverkehrsteuer nicht der nominelle Buchwert, sondern der effektive Wert maßgeblich, wozu auch der meist vorhandene Firmenwert zu rechnen ist¹⁾. Die Kapitalverkehrsteuer war natürlich je nach der Höhe der Einbringungswerte unterschiedlich. Kommanditeinlagen von einer Million DM und darüber waren und sind aber keine Seltenheit. Und bei einem Einlagewert von nur einer Million DM betrug die Kapitalverkehrsteuer schon 25.000 DM.

Da nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 die Kommanditanteile nur dann gesellschaftsteuerpflichtig waren, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehörte, lag es nahe, der Versteuerung dadurch auszuweichen, daß als persönlich haftende Gesellschafterin anstelle der GmbH - als Zwischengesellschaft - eine GmbH & Co.KG, also eine Komplementär-GmbH & Co.KG, eingesetzt wurde. Diese GmbH & Co.KG war weder eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Kapitalverkehrsteuerrechts, noch galt sie als eine solche; das ergab sich aus § 5 KVStG 1959. Deshalb konnte sie bei formaler Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 nicht die Kapitalverkehrsteuer auslösen. Aufgrund dessen wurden in der Praxis dreistufige GmbH & Co.KGen in der Weise errichtet, daß die Kommanditbeteiligungen der Komplementär-GmbH & Co.KG sehr gering gehalten wurden - wegen des geringen Kapitals "kleine" GmbH & Co.KG genannt - und dem Unternehmen das erforderliche Eigenkapital über die Kommanditbeteiligungen

1) SUDHOFF, NJW 1969, S. 1825.

der umschließenden GmbH & Co.KG - auch "große" GmbH & Co.KG bezeichnet¹⁾ - zugeführt wurde. Die Gesellschafter der kleinen und der großen GmbH & Co.KG waren hierbei identisch²⁾.

Der steuerliche Vorteil der Konstruktion der dreistufigen GmbH & Co.KG lag auf der Hand: Kommanditbeteiligungen unterlagen nur der Kapitalverkehrsteuer, soweit sie bei der kleinen GmbH & Co.KG bestanden; Kommanditbeteiligungen an der großen GmbH & Co.KG lösten hingegen keine Kapitalverkehrsteuer aus. Dieser steuerliche Vorteil war zugleich ein wirtschaftlicher Vorteil, da auf diesem Wege die Kapitalverkehrsteuer erheblich reduziert werden konnte. Selbst unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die zu zahlende Kapitalverkehrsteuer als Kostensteuer³⁾ den Gewinn mindert und somit die Endbelastung sich verringert, war die Ersparnis gegenüber der einfachen GmbH & Co.KG nicht unbedeutend⁴⁾, zumal die Abzugsfähigkeit - soweit bei der gewählten Konstruktion Kapitalverkehrsteuer ausfiel - erhalten blieb.

a) Erreichung des verfolgten Ziels

Die dreistufige GmbH & Co.KG stieß in der Finanzverwaltung⁵⁾ auf heftigen Widerspruch. Deshalb war es zweifelhaft, ob diese Gesellschaftsform tatsächlich den erhofften Vorteil brachte, nämlich die Vermeidung der Gesellschaftsteuerpflicht der "dritten Stufe".

1) Die umschließende GmbH & Co.KG wird deshalb "große" GmbH & Co.KG genannt, weil sie die eigentliche Betriebsgesellschaft mit dem wesentlichen Kommanditkapital darstellt.

2) Vgl. die graphische Darstellung bei BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 22.

3) Vgl. hierzu ROSE, S. 48 ff.

4) Der Bundesfinanzhof nimmt allerdings bei der Berechnung der Kapitalverkehrsteuer insoweit für den Steuerpflichtigen eine günstige Haltung ein, als er den Wert eines Betriebes nach neuen Gesichtspunkten ermittelt; vgl. hierzu im einzelnen BFH, Urt. v. 16.6.1970 - II 95-96/64 -, DB 1970, S. 1863 (1864).

5) Vgl. Erl. FinMin. Hessen v. 31.8.1968 - S. 5104-A-6 - II A 42 -, DVR 1968, S. 79 f.

Die Finanzverwaltung vertrat zunächst die Auffassung, daß die Kapitalverkehrsteuer nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 sowohl auf die Kommanditeinlagen der kleinen GmbH & Co.KG zu erheben sei, als auch auf die einer GmbH & Co.KG, deren persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH & Co.KG war; die Bildung einer dreistufigen GmbH & Co.KG sei nämlich als ein bürgerlich-rechtlich ungewöhnlicher Weg anzusehen, der lediglich zur Vermeidung der bei normaler Gestaltung entstehenden Steuerpflicht beschritten werde, zumal wirtschaftliche oder kaufmännische Gründe für eine solche bürgerlich-rechtliche Gestaltung nicht zu erkennen seien¹⁾. Diese Ansicht wurde später dahingehend eingeschränkt, daß Gesellschaftssteuer bei Gründung einer doppelstöckigen GmbH & Co.KG nur dann zu erheben sei, wenn im Einzelfall die Voraussetzungen des § 6 StAnpG (Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten) vorliegen²⁾.

- 1) Dem Erlaß des Hessischen Finanzministeriums, a.a.O., ist der eingenommene Rechtsstandpunkt nicht eindeutig zu entnehmen: Unter Hinweis auf § 6 StAnpG wurde die dreistufige GmbH & Co.KG prinzipiell abgelehnt und eine Gesellschaftsteuerpflicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 bejaht. Hier wurden zwei Fragen miteinander verquickt: einmal die Frage, ob die Gründung einer dreistufigen GmbH & Co.KG den Tatbestand der §§ 2 Nr. 1 i.V. mit 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 erfülle, zum anderen die logisch sekundäre Frage, ob dieser Vorgang eine Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG darstellte.
HESSELMANN, 13. Aufl., S. 164 f., deutet den Erlaß in der Weise, daß die Finanzverwaltung "über § 6 StAnpG stets eine Gesellschaftsteuerpflicht konstruieren" wollte. Aus dem koordinierten Ländererlaß (Erl. FinMin. NRW v. 30.11.1970 - S. 5104 - 2 - V C 4 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 22, 23) läßt sich vielmehr der Schluß ziehen, daß das Hessische Finanzministerium die Anteile der Kommanditisten an der großen GmbH & Co.KG als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 angesehen hat (vgl. unten S. 103 Fußn. 1).
- 2) Vgl. Erl. FinMin. NRW v. 30.11.1970 - S 5104-2-V C 4 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 22 (23); "Daher gelten die Anteile der Kommanditisten an einer KG, deren persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH & Co. ist, grundsätzlich nicht als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 6 Abs. 1 Ziff. 4 KVStG. Eine Gesellschaftsteuerpflicht für Kapitalzuführungen der Kommanditgesellschaft an diese sogen. doppelstöckige (dreistufige) GmbH & Co. kommt nur in Betracht, wenn die Voraussetzungen des § 6 StAnpG vorliegen."

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte¹⁾ zu diesem Problemkreis war nicht einheitlich. Übereinstimmung bestand nur darin, daß die Bildung einer dreistufigen GmbH & Co.KG nicht den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 erfüllte. Streitig blieb allerdings, ob in der Gründung einer dreistufigen GmbH & Co.KG regelmäßig eine Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG zu sehen war²⁾ oder ob allein die Konstruktion dieser Gesellschaft noch keinen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstellte³⁾.

Nach der ersten Auffassung war auf die dreistufige GmbH & Co.KG § 6 Abs. 1 StAnpG anzuwenden, wonach durch einen solchen Mißbrauch die Steuerpflicht nicht umgangen werden darf. Für die Finanzverwaltung waren deshalb nach § 6 Abs. 2 StAnpG in diesem Fall die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben gewesen wären. Die angemessene Gestaltungsform war - nach der ersten Ansicht⁴⁾ - regelmäßig die einfache GmbH & Co.KG. Danach unterlagen die Kommanditeinlagen einer GmbH & Co.KG, deren persönlich haftende Gesellschafterin wiederum eine GmbH & Co.KG war, der Gesellschaftsteuerpflicht. Der steuerliche Bemessungssatz für § 6 Abs. 2 StAnpG war also zumindest derjenige der Kapitalverkehrsteuer, nämlich 2,5 v.H.

Nach der anderen Auffassung entstand beim Eintritt einer GmbH & Co.KG in eine Kommanditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin auch nicht über § 6 StAnpG eine Gesellschaftsteuerpflicht⁵⁾.

1) Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 20.8.1970 - III 53/69 -, EFG 1970, S. 625; FG Bremen, Urt. v. 17.12.1970 - II 77/69 -, EFG 1971, S. 198; FG Hessen, Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290.

2) So FG Schleswig-Holstein, a.a.O., S. 626.

3) So FG Bremen, a.a.O., S. 198 f.; FG Hessen, a.a.O., S. 291.

4) FG Schleswig-Holstein, a.a.O., S. 627.

5) Vgl. FG Hessen, Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290 (291).

Aufgrund dieser uneinheitlichen Rechtsprechung blieb es also zunächst sehr fraglich, ob der mit der Konstruktion der dreistufigen GmbH & Co.KG erstrebte Zweck, nämlich die Einsparung der Gesellschaftsteuer bei der dritten Stufe, tatsächlich erreicht werden konnte. Dies hing nicht zuletzt von der jeweiligen Auffassung der örtlichen Finanzverwaltung ab.

Konnte die Vertragspraxis schon wegen des Schwebezustands nicht generell davon ausgehen, daß auf dem Umweg über die dreistufige GmbH & Co.KG die Kapitalverkehrsteuer reduziert werden konnte, so wurde dieses Ziel mit dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.10.1975 ¹⁾ unerreichbar. Nach dessen Auffassung entspricht es dem aus Wortlaut und Sinnzusammenhang abzuleitenden Gesetzeszweck, auch bei der dreistufigen Kommanditgesellschaft die Kapitalzuführung auf die Kommanditanteile in gleicher Weise zu versteuern wie die entsprechende Kapitalzuführung an eine Kommanditgesellschaft, die unmittelbar eine Kapitalgesellschaft als Komplementär habe. Die Zurechnung der Qualität des oberstöckigen persönlich haftenden Gesellschafters (GmbH der "kleinen" GmbH & Co.KG) auf die oberstöckige Gesellschaft ("kleine" GmbH & Co.KG) in ihrer Eigenschaft als Komplementärin der unterstöckigen Gesellschaft ("große" GmbH & Co.KG) folge aus dem Sinn des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 und aus der Durchlässigkeit der Kommanditgesellschaft, deren eigene Rechte und Pflichten zugleich die ihres geschäftsführenden und vertretungsbefugten persönlich haftenden Gesellschafters seien.

In den noch nicht rechtskräftigen, noch nach dem KVStG 1959 zu beurteilenden Fällen zieht daher die Finanzverwaltung in konsequenter Anwendung der Grundsätze des Urteils des BFH vom 29. 10.1975 die dreistufige GmbH & Co.KG zusätzlich zur Kapitalverkehrsteuer heran ²⁾.

1) - II R 49/71 -, BStBl. II 1976, S. 121; später auch BFH, Urt. v. 4.2.1976 - II R 178/71 -, BB 1976, S. 638 = NJW 1976, S. 1368 (nur im Leitsatz).

2) Vgl. SUDHOFF, DB 1978, S. 1052.

b) Die GmbH & Co.KG als Kapitalgesellschaft nach KVStG 1972

Noch vor der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19.10. 1975 über die Streitfrage, ob die dreistufige GmbH & Co.KG nach dem KVStG 1959 gesellschaftsteuerpflichtig ist oder nicht, hat der Gesetzgeber durch Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 23.12.1971¹⁾ die Realisierung der mit der dreistufigen GmbH & Co.KG angestrebten kapitalverkehrsteuerlichen Vorteile unterbunden.

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 KVStG 1972 gelten Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine der in § 5 Abs. 1 oder in § 5 Abs. 2 Nr. 1 und 2 KVStG 1972 bezeichneten Gesellschaften gehört (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung), als Kapitalgesellschaften. Während nach dem KVStG 1959 die Kommanditanteile an einer GmbH & Co.KG als Gesellschaftsrechte an einer Kapitalgesellschaft galten, ohne daß der GmbH & Co.KG selbst die Eigenschaft einer Kapitalgesellschaft hätte zugesprochen werden können - die GmbH & Co.KG zählte danach also auch im Kapitalverkehrsteuerrecht zu den Personengesellschaften -, gilt die GmbH & Co.KG jetzt nach dem KVStG 1972 ausdrücklich als Kapitalgesellschaft²⁾. Die neue gesetzliche Regelung stellt außerdem ausdrücklich klar, daß die dreistufige GmbH & Co.KG der Gesellschaftsteuer unterliegt. Nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 KVStG 1972 gilt eine GmbH & Co.KG auch dann als Kapitalgesellschaft, wenn zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine als Kapitalgesellschaft zu behandelnde Kommanditgesellschaft gehört.

-
- 1) Gesetz zur Änderung des KVStG und anderer Gesetze vom 23.12. 1971 (BGBl. 1971 I, S. 2134).
Die Gesetzesänderung dient der Harmonisierung der Gesellschaftsteuer innerhalb der Europäischen Gemeinschaften gemäß den Art. 1 - 9 der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften v. 17.7.1969, betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 249/25 vom 3.10.1969).
 - 2) Die Tatsache gilt allerdings nur für die Kapitalverkehrsteuer, nicht aber für das Handelsrecht und nicht für das Ertrag- und Vermögensteuerrecht. - Vgl. auch SUDHOFF, DB 1978, S. 1052.

Damit steht fest, daß die Konstruktion der dreistufigen GmbH & Co.KG nicht mehr nur mit der möglichen Einsparung der Gesellschaftsteuer motiviert werden kann. Diese Motivation hat daher für die Vertragspraxis schon seit dem Inkrafttreten der Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes am 1.1.1972 jedes praktische Interesse verloren.

2. Außersteuerliche Motivationen

Die dreistufige GmbH & Co.KG wird in der Vertragspraxis auch aufgrund von Motivationen gegründet, die nicht in erster Linie steuerlicher Natur sind. Es gibt Fälle, in denen die Wahl dieser Gesellschaftskonstruktion nahezu zwingend aus rein wirtschaftlich-organisatorischen oder umwandlungsrechtlichen Gründen geboten ist.

a) Organisation

Die dreistufige GmbH & Co.KG kann sich als geeigneter Gesellschaftstyp für moderne Vertriebsformen anbieten. Neben der Haftungsbeschränkung eröffnet sie die Möglichkeit zur Bildung neuer, wirtschaftlich selbständiger Einheiten mit gleicher Firmenspitze, aber anderen Kommanditisten und damit etwa die Möglichkeit vertikaler Konzentration verschiedener Produktions- oder Handelsstufen (z.B. Produktion - Großhandel; Großhandel - Einzelhandel)¹⁾. Mit Hilfe der dreistufigen GmbH & Co.KG kann

1) Vgl. FASOLT, GmbH-Rdsch. 1970, S. 79 mit praktischem Beispiel für den gesellschaftsrechtlichen Aufbau einer Vertriebsorganisation:

(1) Gründung einer X-GmbH.

(2) Gründung einer Kommanditgesellschaft mit der X-GmbH als Komplementärin (Verbrauchermarkt KG X-GmbH & Co.). Die Kommanditisten sind mit den Gesellschaftern der Komplementär-GmbH identisch. Der Gesellschaftszweck: Großhandel mit... und Beteiligung an anderen Unternehmen.

(3) Gründung einer weiteren Kommanditgesellschaft, in der die zuvor errichtete GmbH & Co.KG Komplementärin wird (Verbrauchermarkt KG X-GmbH & Co. ...Kommanditgesellschaft)

Der Gesellschaftszweck: Einzelhandel mit...

Als Kommanditisten sind eine Vielzahl von Gesellschaftern eingetreten.

in solchen Fällen eine wirtschaftlich genügend elastische Vertriebskette aufgebaut, ständig erweitert und gegebenenfalls wieder verkleinert werden.

Die damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteile können nach Lage des Falles auch durchaus geeignet sein, die betriebswirtschaftliche Mehrfachbelastung einer dreistufigen GmbH & Co.KG durch dreifache Buchführung, dreifache Bilanzierung und dreifache Gewinn- und Verlustverteilung auszugleichen.

Im Einzelfall kann daher eine GmbH & Co.KG, deren persönlich haftende Gesellschafterin wiederum eine GmbH & Co.KG ist, eine wirtschaftlich vernünftige Rechtsform eines Unternehmens sein.

b) Umwandlung

Die dreistufige GmbH & Co.KG gilt in der Praxis auch als Lösung für die Umwandlung einer GmbH auf eine GmbH & Co.KG¹⁾.

Die Umwandlung einer bestehenden GmbH in eine GmbH & Co.KG ist nach dem handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz nicht möglich. § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG²⁾ erklärt eine Umwandlung für nicht zulässig, wenn an der Gesellschaft, in die die Kapitalgesellschaft umgewandelt wird, eine Kapitalgesellschaft als Gesellschafter beteiligt ist³⁾. Die direkte Umwandlung einer GmbH auf eine GmbH & Co.KG ist damit unmöglich.

-
- 1) Vgl. LG Bremen, Beschl. v. 3.8.1971 - 14-T Nr. 10/71 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 243 f.; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 130; DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130 ff.; FASOLD, BB 1971, S. 300 ff.; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 98; VEISMANN, BB 1970, S. 1159 f.
 - 2) In der Fassung des Gesetzes zur Ergänzung der handelsrechtlichen Vorschriften über die Änderung der Unternehmensform (Art. 1 Nr. 3 UmwErgG) vom 15.8.1969 (BGBl 1969 I, S. 1171).
 - 3) Der Sinn dieser gesetzlichen Regelung wird insbesondere darin liegen zu verhindern, daß Kapitalgesellschaften das Rechtskleid einer Personengesellschaft wählen, die nur dem Namen nach Personengesellschaften sind, tatsächlich aber von einer oder mehreren Kapitalgesellschaften getragen werden. Vgl. die Begründung des Regierungsentwurfs zur Einführung des zweiten Absatzes zu § 1 UmwG durch § 39 Abs. 1 Nr. 1 EGAktG 1965 (wiedergegeben bei KROPFF, S. 567).

Das Verbot der Beteiligung einer GmbH an der zu übernehmenden Personengesellschaft bezieht sich nur auf den Zeitpunkt der Umwandlung; es schließt den späteren Hinzutritt einer GmbH als Gesellschafterin der Personengesellschaft nicht aus. Die Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co.KG vollzieht sich daher in der Praxis regelmäßig dergestalt, daß die bestehende GmbH im Wege der errichtenden Umwandlung nach §§ 20, 24 UmwG auf eine Kommanditgesellschaft umgewandelt wird, deren Gesellschafter nur natürliche Personen sind¹⁾. Einer der bisherigen Gesellschafter der GmbH übernimmt vorübergehend als Komplementär die unbeschränkte Haftung²⁾. Alsdann wird im Wege der Bargründung von den beteiligten Gesellschaftern eine GmbH gegründet, die als persönlich haftende Gesellschafterin in die Kommanditgesellschaft mit der Maßgabe eintritt, daß der zeitweilige Komplementär zum Kommanditisten wird³⁾.

Die Vertragspraxis versucht dem handelsrechtlichen Umwandlungsverbot einer GmbH auf eine GmbH & Co.KG auch dadurch auszuweichen, daß auf eine dreistufige GmbH & Co.KG umgewandelt wird⁴⁾. Hierbei wird von einer GmbH auf eine gleichzeitig zu errichtende Kommanditgesellschaft (große GmbH & Co.KG) umgewandelt, deren persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH & Co.KG (kleine GmbH & Co.KG) ist. Da die GmbH & Co.KG handelsrechtlich eindeutig eine Personengesellschaft ist, greift das handelsrechtliche Umwandlungsverbot des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG

-
- 1) Vgl. BRÖNNER, Umwandlungsteuergesetz, §§ 1-2 Rdnr. 7; BRÖNNER-BÜNZ, S. 74 f.; DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130; HORN, GmbH-Rdsch. 1970, S. 20.
 - 2) Für die beteiligten Gesellschafter können sich bei erst späterem Eintritt der GmbH als Komplementärin einschneidende Rechtsfolgen ergeben. So haftet zum Beispiel der ehemalige, persönlich haftende Gesellschafter der Kommanditgesellschaft nach §§ 159, 161 Abs. 2 HGB noch für weitere fünf Jahre nach seinem Ausscheiden für die Altverbindlichkeiten der Gesellschaft einschließlich der Steuerschulden der GmbH, die bei seinem Ausscheiden bestanden haben, sofern die Ansprüche gegen die Gesellschaft nicht früher verjähren.
 - 3) Vgl. BRÖNNER-BÜNZ, a.a.O.; PÜSCHEL, DStZ 1970, S. 81 (93).
 - 4) LG Bremen, Beschl. v. 3.8.1971 - 14-T - Nr. 10/71 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 243.

seinem Wortlaut nach insofern nicht ein, als die Komplementärin der aufnehmenden Gesellschaft keine Kapitalgesellschaft ist, sondern eine Personalgesellschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft.

Dieser Weg der Umwandlung einer GmbH auf eine GmbH & Co.KG - allerdings auf eine dreistufige GmbH & Co.KG - ist der direktere und vermeidet die zwischenzeitliche unbeschränkte Haftung einer natürlichen Person¹⁾. Die bisherige Rechtsprechung hat die handelsrechtliche Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG für unzulässig angesehen²⁾.

Für den gesellschaftsteuerlichen Bereich einer solchen Umwandlung ergibt sich folgendes: Wegen der Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 23.12.1971 muß für die Frage, ob die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG steuerbegünstigt - Befreiung von der Gesellschaftsteuer - ist, die Zeit bis zum 31.12.1971 und nach dem 1.1.1972 unterschieden werden.

Bis zum 31.12.1971 war es streitig, ob § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 auf die dreistufige GmbH & Co.KG Anwendung finden sollte oder nicht³⁾. Die spätere Entscheidung des BFH vom 29.10.1975⁴⁾ konnte und kann sich insoweit nur noch für die nicht rechtskräftig abgeschlossenen Fälle auswirken. Wurden die Voraussetzungen dieser Vorschrift durch die Finanzverwaltung als nicht erfüllt angesehen, so war die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG nicht gesellschaftsteuerpflichtig. Bei gegenteiliger Auffassung konnte eine gesellschaftsteuerfreie Umwandlung nur durch Inanspruchnahme der Befreiungsvorschrift des § 29 UmwStG 1969⁵⁾ erreicht werden⁶⁾. Dies

1) Vgl. oben S. 108 Fußn. 2.

2) LG Bremen, Besch. v. 3.8.1971, a.a.O.

3) Vgl. oben S. 101 ff.

4) BStBl. 1976 II, S. 121; vgl. dazu oben S. 103 f.

5) Gesetz vom 14.8.1969 (BStBl. 1969 I, S. 498).

6) Vgl. DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130 (131); FASOLD, BB 1971, S. 300; HESSELMANN, 13. Aufl., S. 169 f.

hatte jedoch zur Voraussetzung, daß das die GmbH aufnehmende Unternehmen - also die Kommanditgesellschaft - schon am 1.1. 1968 bestanden hat und daß die Eintragung der dreistufigen GmbH & Co.KG bis zum 31.12.1972 zum Handelsregister angemeldet worden ist.

Seit dem 1.1.1972 - ab diesem Zeitpunkt gilt jede Form der GmbH & Co.KG, also auch die dreistufige GmbH & Co.KG, kapitalverkehrsteuerlich als Kapitalgesellschaft - ist die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG nach § 7 Abs. 3 Nr. 1 KVStG 1972¹⁾ von der Gesellschaftsteuer freigestellt²⁾. Daneben wirkte die Befreiung von der Kapitalverkehrsteuer nach § 29 UmwStG 1969 (Entstehung der dreistufigen GmbH & Co.KG durch Anmeldung der Eintragung zum Handelsregister bis 31.12.1972) auf die spätere Umwandlung im genannten Sinne fort.

Dies bedeutet, daß die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG jedenfalls seit dem 1.1.1972 auch steuerlich von Vorteil ist.

II. Zulässigkeit der dreistufigen GmbH & Co.KG

Bei der Untersuchung der Zulässigkeit der dreistufigen GmbH & Co.KG muß zwischen der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Zulässigkeit dieser Gesellschaftsform unterschieden werden, da jeweils die eine nicht zwingend die andere bedingt zur Folge hat.

-
- 1) Diese kapitalverkehrsteuerliche Befreiungsvorschrift geht daher insoweit nicht ins Leere; vgl. aber BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 106.
 - 2) Dies gilt allerdings nur für eine Umwandlung im rechtstechnischen Sinne (vgl. Rdnr. 13 des Schreibens des BMWF v. 16.3.1972 - F/IV A 4 - S 5000 - 3/72 II -, BStBl. 1972 I, S. 134, 136; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 364; LINK, DB 1972, S. 160, 163); eine solche liegt vor, wenn von einer GmbH direkt auf eine gleichzeitig errichtete Kommanditgesellschaft umgewandelt wird, deren persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH & Co.KG ist.

1. Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

Bedenken gegen die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit der dreistufigen GmbH & Co.KG ergeben sich im wesentlichen aus folgenden Gesichtspunkten: Erstens ist es zweifelhaft, ob eine Kommanditgesellschaft überhaupt persönlich haftende Gesellschafterin einer anderen Kommanditgesellschaft sein kann; dies ist nämlich bei der dreistufigen GmbH & Co.KG der Fall, da eine GmbH & Co.KG handelsrechtlich unstreitig eine Kommanditgesellschaft ist¹⁾. Zweitens stellt sich die Frage, ob es Auswirkungen auf die Zulässigkeit einer dreistufigen GmbH & Co.KG haben kann, daß die GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin der Komplementär-GmbH & Co.KG nur über ihre Organe handlungsfähig ist. Weiterhin ist zu untersuchen, ob drittens die dreistufige GmbH & Co.KG gegen den Grundsatz der Firmenwahrheit und Firmenklarheit verstößt, und ob viertens die Komplementär-GmbH & Co.KG überhaupt ein Handelsgewerbe betreibt. Endlich ist die Frage der Firmierung bei der dreistufigen GmbH & Co.KG problematisch.

a) Kommanditgesellschaft als Gesellschafterin einer anderen Kommanditgesellschaft

Die Zulässigkeit der dreistufigen GmbH & Co.KG kann unter dem Gesichtspunkt in Zweifel gezogen werden, daß bei dieser Gesellschaftsform eine Kommanditgesellschaft persönlich haftende Gesellschafterin einer anderen Kommanditgesellschaft ist. Es ist nämlich nicht unbestritten geblieben, ob eine Personengesellschaft Gesellschafterin einer anderen Personengesellschaft sein kann.

1) Daran ändert auch die Tatsache nichts, daß die GmbH & Co.KG nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 KVStG 1972 kapitalverkehrsteuerlich als Kapitalgesellschaft gilt.

Ein Teil des älteren Schrifttums¹⁾ und die ältere Rechtsprechung²⁾ halten eine derartige Gesellschaftsverquickung für unzulässig, insbesondere weil die Mitglieder der Gesellschaft-Gesellschaft (beteiligte Gesellschaft) jederzeit wechseln könnten, ohne daß die umschließende Personalgesellschaft (Grundgesellschaft) diesen Wechsel beeinflussen könne; eine solche Mitgliedschaft widerstreite dem personenbezogenen Charakter einer Personengesellschaft.

Mit Recht wird demgegenüber von der - schon immer - herrschenden Ansicht im Schrifttum³⁾, der sich schließlich die Rechtsprechung⁴⁾ angeschlossen hat, geltend gemacht, daß der personenbezogene Charakter einer jeden Personalgesellschaft der

-
- 1) HAUPT-REINHARDT, S. 44; RITTER, § 105 Anm. 2 b; NEUFELD-SCHWARZ, § 105 Anm. 15.
 - 2) RG, Urt. v. 5.11.1895 - II 195/95 -, RGZ 36, S. 35 (39); KG, Beschl. v. 16.2.1891, KGJ 11, S. 17 (20 ff.); OLG Hamburg, Beschl. v. 19.12.1890, ZHR 40 (1892), S. 457 f.; KG, Beschl. v. 22.11.1928 - 1 b X 704/28 -, DNotV 1929, S. 341. Bei der Beurteilung dieser Rechtsprechung ist zu berücksichtigen, daß das Reichsgericht in späterer Zeit nicht mehr (auch nicht nach dem Urteil v. 10.10.1934 - II 148/33 -, RGZ 142, S. 13, 21) zu dieser Frage Stellung genommen hat und daß auch die Entscheidungen der Oberlandesgerichte sich nicht wirklich eingehend und sachlich mit den hier in Betracht kommenden Fragen auseinandersetzen.
 - 3) BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 1 C, § 124 Anm. 4 C, § 161 Anm. 2 A und C; BOESEBECK, S. 60; ELTZBACHER, ZHR 45 (1896), S. 40 (41 ff. m.w.N.); FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 27; GEILER, JW 1934, S. 1113; HUECK, OHG, S. 22; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 27; WEIPERT in HGB-RGRK, § 105 Anm. 27; WIELAND, S. 837.
 - 4) OLG Stuttgart, Beschl. v. 10.12.1943 - 1 W 127/43 -, DR 1944, S. 575; LG Göttingen, Beschl. v. 28.4.1949 - 1 T 105/49 -, NJW 1949, S. 789 (790); OLG Neustadt, Beschl. v. 24.3.1964 - 3 W 23/64 -, NJW 1964, S. 1376; FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 20.8.1970 - III 53/69 -, EFG 1970, S. 625; LG Bremen, Beschl. v. 3.8. 1971 - 14-T-Nr. 10/71 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 243 (244); FG Hessen, Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290; vgl. auch OLG Hamburg, Beschl. v. 5.12.1968 - 2 W 34/68 -, AG 1969, S. 259 (260) = NJW 1969, S. 1030 (1031). Eine höchstgerichtliche Entscheidung gibt es zu dieser Frage bisher nicht.

Zulässigkeit einer solchen Verschachtelung zweier Personalgesellschaften nicht entgegenstehe. Nicht der einzelne Gesellschafter der Gesellschafter-Gesellschaft ist Mitglied der Gesellschaft, sondern diese ist als Personeneinheit Mitglied der Grundgesellschaft¹⁾. Bei jeder Personalgesellschaft kann unbeschadet ihres personenbezogenen Charakters die freie Übertragbarkeit der Mitgliedschaft im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden; die Gesellschafter der Personengesellschaft können allein darüber entscheiden, ob sie sich gegenseitig eine solche Möglichkeit einräumen wollen oder nicht. Es muß ihnen daher auch freistehen, sich bei der Aufnahme einer anderen Personalgesellschaft ein vertraglich zu vereinbarendes Mitspracherecht hinsichtlich eines Gesellschafterwechsels bei der aufgenommenen Gesellschaft einräumen zu lassen. Schließlich bleibt es den Gesellschaftern auch unbenommen, etwa die Folgen eines unbeeinflußbaren Gesellschafterwechsels in der aufgenommenen Gesellschaft für die Grundgesellschaft vertraglich festzulegen. Ob sie in dieser Form Einfluß nehmen wollen oder nicht, bleibt ihnen allein überlassen²⁾.

Mit einem neuen Argument tritt allerdings PFANDER³⁾ dieser herrschenden Auffassung entgegen. Er hält die Beteiligung einer Personalgesellschaft an einer anderen Personalgesellschaft deshalb für unzulässig, weil bei einer Verschachtelung zweier Personengesellschaften sich nicht ausschließen lasse, daß ein und dieselbe Person zugleich Gesellschafter beider Gesellschaften sein könne. Es bestehe die Gefahr der indirekten Gesellschafteridentität, die seiner Meinung nach gegen zwingende Grundsätze des Personalgesellschaftsrechts verstößt. Dies wird damit begründet, daß eine Personalgesellschaft nicht mehr vorliege, wenn ein Gesellschafter durch Erbgang, Kauf etc. sämtliche Gesellschafteranteile in seiner Hand

1) MERTENS-NEUPEL, GmbH-Rdsch. 1970, S. 211.

2) FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 27; HUECK, OHG, S. 23; MERTENS-NEUPEL, GmbH-Rdsch. 1970, S. 211.

3) DB 1969, S. 823 ff.

vereinige. Infolge der nunmehr vorliegenden direkten Gesellschafteridentität werde gegen den Grundsatz verstoßen, daß bei einer Zwangsvollstreckung durch den Gesellschaftsgläubiger neben dem Gesellschaftsvermögen zwei selbständige, rechtlich voneinander verschiedene Vermögensträger vorhanden sein müssen¹⁾. Daraus ergebe sich, daß die direkte Gesellschafteridentität unzulässig sei. Von einer solchen direkten Gesellschafteridentität wisse sich die indirekte "wesensmäßig" nicht zu unterscheiden²⁾.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Vereinigen sich alle Gesellschaftsanteile in einer Person, so besteht keine Personengesellschaft mehr, da es an einem Zusammenschluß von zumindest zwei Vermögensträgern fehlt. Da eine Personalgesellschaft des Handelsrechts zwar keine juristische Person ist³⁾, aber infolge ihrer Vermögensfähigkeit (§ 124 HGB) Gesellschafterin anderer Gesellschaften sein kann, bleiben trotz direkter Gesellschafteridentität stets mehrere Vermögensträger vorhanden. PFANDER und MERTENS-NEUPEL⁴⁾ gehen insoweit also von einer unrichtigen Prämisse aus. Die direkte Gesellschafteridentität führt somit auch nicht zur Unzulässigkeit, sondern nur zur Verneinung einer Gesellschaft. Daher ist es auch nicht überzeugend, von einer unzulässigen direkten Gesellschafteridentität auf die Unzulässigkeit einer nur mittelbaren Gesellschafteridentität zu schließen⁵⁾. Außerdem geht der Einwand fehl, eine indirekte Gesellschafteridentität sei im Hinblick auf den Gläubigerschutz unzulässig. Dieser Einwand geht nicht nur von der Notwendigkeit mehrerer Vermögensträger, sondern darüber hinaus von der Notwendigkeit mehrerer Haftungsobjekte bei personenverschiedenen Gesellschaftern aus.

1) So auch MERTENS-NEUPEL, GmbH-Rdsch. 1970, S. 211.

2) PFANDER, DB 1969, S. 823.

3) Vgl. zu den abweichenden Ansichten FISCHER in HGB-Großkomm., S. 105 Anm. 7 f.

4) Siehe Anm. 1) und 2).

5) So im Ergebnis auch MERTENS-NEUPEL, GmbH-Rdsch. 1970, S. 211.

Ohne die Haftungsfrage im einzelnen zu vertiefen, kann jedenfalls festgestellt werden, daß diese Notwendigkeit gerade nicht besteht¹⁾.

Die Beteiligung einer Kommanditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin an einer anderen Kommanditgesellschaft ist also möglich²⁾. Da eine GmbH & Co.KG handelsrechtlich ohne Zweifel eine Personengesellschaft ist, ist es auch handelsrechtlich zulässig, daß eine GmbH & Co.KG Komplementärin einer anderen GmbH & Co.KG ist³⁾.

b) Handlungsfähigkeit des Komplementärs der Komplementär-GmbH & Co.KG

Gegen die Zulässigkeit der dreistufigen GmbH & Co.KG kann nicht - jedenfalls nicht vernünftigerweise - eingewandt werden, daß persönlich haftende Gesellschafterin der Komplementär-GmbH & Co.KG eine GmbH ist, die als solche nicht handlungsfähig ist, sondern nur durch ihre Organe handeln kann. Denn das Handeln durch die vertretungsbefugten Organe steht dem Handeln der GmbH gleich (§§ 36 GmbHG, 164 Abs. 1 BGB). Die GmbH ist demnach

1) BRÖNNER-BÜNZ, S. 26 f.

2) So auch BARK, BB 1969, S. 1169 (1171); BÖTTCHER, StbJb 1969/70, S. 153 (176); BÖTTCHER-BEINERT, Unternehmensform, S. 58; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, DB 1971, S. 260 (261); BÖTTCHER-HENNERKES, DB 1970, S. 314 (316 f.); DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130.

3) Im übrigen wäre es - wie MERTENS-NEUPEL, GmbH-Rdsch. 1970, S. 211 (213) zutreffend bemerken - schwerlich einzusehen, daß sich zwar mehrere Personengesellschaften an einer GmbH, nicht aber an einer GmbH & Co.KG beteiligen könnten. Richtungsweisend in der Rechtsprechung: OLG Hamburg, Beschl. v. 5.12.1968 - 2 W 34/68 -, AG 1969, S. 259 ff. = NJW 1969, S. 1030 ff. Das Hanseatische Oberlandesgericht hatte zwar nicht unmittelbar über eine dreistufige GmbH & Co.KG zu entscheiden, befaßte sich jedoch mit der rechtlich völlig gleich gelagerten Frage, ob eine GmbH & Co.KG als persönlich haftende Gesellschafterin in eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) eintreten könne; diese Frage wurde bejaht. Dem folgend: FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 20.8.1970 - III 53/69 -, EFG 1970, S. 625; FG Bremen, Urt. v. 17.12.1970 - II 77/69 -, EFG 1971, S. 198; LG Bremen, Beschl. v. 3.8.1971 - 14-T-Nr. 10/71 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 243 (244); FG Hessen, Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290.

nicht nur für ihren eigenen gesellschaftlichen Bereich handlungsfähig, sondern auch für den der Komplementär-GmbH & Co.KG als Geschäftsführerin dieser Kommanditgesellschaft¹⁾ und schließlich auch, soweit die Komplementär-GmbH & Co.KG wiederum Geschäftsführerin der sie umschließenden GmbH & Co.KG ist²⁾.

c) Kaufmannseigenschaft der Komplementär-GmbH & Co.KG

Die handelsrechtliche Zulässigkeit der dreistufigen GmbH & Co.KG kann auch unter dem Gesichtspunkt in Zweifel gezogen werden, die Komplementär-GmbH & Co.KG betreibe kein Handelsgewerbe, sei also keine Kommanditgesellschaft und dürfe als solche überhaupt nicht in das Handelsregister eingetragen werden, da jede Kommanditgesellschaft - im Gegensatz zur GmbH - den Betrieb eines Handelsgewerbes unbedingt voraussetzt (§ 161 HGB).

Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung³⁾, die sich unter anderem auf den Beschluß des Oberlandesgerichts Hamburg vom 5.12.1968⁴⁾ zur Frage der rechtlichen Zulässigkeit der Beteiligung einer GmbH & Co.KG als persönlich haftende Gesellschafterin einer Kommanditgesellschaft auf Aktien stützt, bestehen aus handelsrechtlicher Sicht keine Bedenken, wenn einziger Zweck einer GmbH & Co.KG die Übernahme einer Komplementärstellung ist. Die Komplementär-GmbH & Co.KG betreibe als solche nämlich ein Handelsgewerbe, da die einzelnen Gesellschafter bei Personengesellschaften, zu denen auch die

-
- 1) So muß als "organschaftlicher Vertreter" im Sinn des § 130 a HGB wohl nicht der Vertreter der Komplementär-GmbH, der ja wieder eine Gesellschaft ist, sondern deren "organschaftlicher Vertreter" gelten, so daß unter Umständen bei einem Konkurs § 130 b HGB mehrfach erfüllt sein kann.
 - 2) Vgl. zu dieser "mittelbaren Geschäftsführung" BGH, Urt. v. 28.9.1955 - VI ZR 28/53 -, WM 1956, S. 61 (63 f.). Insbesondere vgl. hierzu OLG Hamburg, Beschl. v. 5.12.1968 - 2 W 34/68 -, NJW 1969, S. 1030 (1031); FG Schleswig-Holstein, a.a.O., S. 625 f.
 - 3) BARK, BB 1969, S. 1169 (1171); BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 31; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, DB 1971, S. 260, 261 f.; VEISMANN, BB 1970, S. 1159 f.; ZARTMANN-LITFIN, S. 221.
 - 4) OLG Hamburg, Beschl. v. 5.12.1968 - 2 W 34/68 -, NJW 1969, S. 1030 ff. = "Die Aktiengesellschaft" 1969, S. 259.

GmbH & Co.KG gehöre, selbst Träger des Handelsgewerbes seien und es für die Gesellschaft betrieben¹⁾.

Eine andere Ansicht in der Literatur²⁾ verneint den Betrieb eines Handelsgewerbes durch die Komplementär-GmbH & Co.KG. Die Komplementär-GmbH & Co.KG dürfe als Kaufmann und vollhaftende Gesellschafterin nur dann im Handelsregister eingetragen werden, wenn sie ein nach Art und Umfang vollkaufmännisches Gewerbe betreibe. Die bloße Verwaltung eines gewerblichen Betriebes sei aber nicht als Betrieb eines Handelsgewerbes anzusehen³⁾. Eine GmbH & Co.KG, die lediglich die Aufgaben einer Komplementärin zu übernehmen habe, betreibe daher als solche kein Handelsgewerbe⁴⁾. Diese persönlich haftende GmbH & Co.KG sei - trotz Eintragung im Handelsregister - als bürgerlich-rechtliche Gesellschaft zu behandeln mit der weiteren Folge, daß sie nicht vollhaftende Gesellschafterin der großen GmbH & Co.KG sein könne⁵⁾.

Zur Begründung der Vollkaufmannseigenschaft der Komplementär-GmbH & Co.KG genüge auch nicht der vollkaufmännische Status der sie umschließenden GmbH & Co.KG, da jede Kommanditgesellschaft ein nach Art und Umfang vollkaufmännisches Gewerbe erfordere. Würde das Argument gebilligt, die Komplementär-GmbH & Co.KG betreibe als persönlich haftende Gesellschafterin das vollkaufmännische Handelsgewerbe der großen GmbH & Co.KG als eigenes Handelsgewerbe⁶⁾, also gewissermaßen "durch" das Han-

1) Vgl. BRÜGGEMANN in HGB-Großkomm., § 1 Anm. 18; FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 19 a, 60 a; BGH, Urt. v. 5.5.1960 - II ZR 128/58 -, NJW 1960, S. 1852 (1853).

2) Vgl. SUDHOFF, NJW 1969, S. 1825 (1826 f.); WESSEL, BB 1970, S. 1276 f.

3) Vgl. HUECK, OHG, S. 7; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 8.

4) SUDHOFF, NJW 1969, S. 1825 (1826).

5) Eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts kann nicht Gesellschafterin einer Kommanditgesellschaft sein, da sie nicht wie die Handelsgesellschaften unter ihrem Namen Träger von Rechten und Pflichten sein kann; vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 161 Anm. 2 A; SCHILLING in HGB-Großkomm., § 161 Anm. 19; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 161 Rdnr. 22.

6) So aber BARK, BB 1969, S. 1169 (1171); BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 31; VEISMANN, BB 1970, S. 1159 f.

delsgewerbe der großen GmbH & Co.KG, dann gelte der Nachweis der Vollkaufmannseigenschaft eines Unternehmens (nämlich der großen GmbH & Co.KG) in Wahrheit zur Rechtfertigung der Eintragung zweier Unternehmen (nämlich der großen GmbH & Co.KG und der Komplementär-GmbH & Co.KG) in das Handelsregister¹⁾. Zwar sei jede GmbH & Co.KG eine Handelsgesellschaft, allerdings sei nicht jede als GmbH & Co.KG gegründete Gesellschaft bereits infolge der zwischen den Gesellschaftern vereinbarten Komplementärstellung zwangsläufig eine Handelsgesellschaft mit Vollkaufmannseigenschaft. Erst wenn feststehe, daß das Unternehmen ein Grundhandelsgewerbe nach § 1 HGB ausübe und der kleingewerbliche Charakter überschritten sei oder es ein Gewerbe nach § 2 HGB ausübe und im Handelsregister eingetragen sei, sei eine GmbH & Co.KG entstanden²⁾.

Die erste Auffassung erscheint auf den ersten Blick formalistisch. Deshalb ist es hier erforderlich, die Kommanditgesellschaft unter dem Gesichtspunkt der Vollkaufmannseigenschaft genauer zu untersuchen:

Die Kommanditgesellschaft ist keine juristische Person; sie ist als Personalgesellschaft nicht rechtsfähig. Das Gesetz verleiht ihr allerdings eine gewisse Selbständigkeit und Verkehrsfähigkeit. Träger der Rechte, Pflichten und Funktionen sind die Gesellschafter in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit³⁾. Die Gesellschafter betreiben das Unternehmen unmittelbar und zwar gesamthänderisch. Neben der Kommanditgesellschaft ist somit auch der Komplementär Vollkaufmann, zwar nicht im Status der Einzelfirma, aber doch in der Rolle des Trägers des vollkaufmännischen⁴⁾ Verbandes. Der Komplementär

1) WESSEL, BB 1970, S. 1276 f.

2) Vgl. dazu WESSEL, BB 1970, S. 1276.

3) Vgl. statt aller BRÜGGEMANN in HGB-Großkomm., § 1 Anm. 18.

4) "Vollkaufmännisch" und "Vollkaufmannseigenschaft" stehen hier für die Fähigkeit, allen Vorschriften des Handelsrechts zu unterliegen, also für Vollkaufleute und Handelsgesellschaften.

erhält seine Vollkaufmannseigenschaft "durch" die Kommanditgesellschaft. Es handelt sich um eine funktionelle Wechsel- und Rückwirkung - eine Folge der der Kommanditgesellschaft fehlenden Rechtsfähigkeit¹⁾.

Nichts anderes kann gelten, wenn Komplementärin einer Kommanditgesellschaft selbst wiederum eine Kommanditgesellschaft ist - wie bei der dreistufigen GmbH & Co.KG. Die Komplementär-GmbH & Co.KG (die kleine GmbH & Co.KG) ist die persönlich haftende, vertretungsberechtigte und geschäftsführende Gesellschafterin der großen GmbH & Co.KG. Die kleine GmbH & Co.KG ist der großen GmbH & Co.KG "essential"²⁾. Die Argumentation, nur die große GmbH & Co.KG betreibe das Handelsgewerbe, die Komplementär-GmbH & Co.KG sei lediglich verwaltend tätig und übe selbst keine gewerbliche Tätigkeit aus³⁾, ist im Grunde auch nur vordergründig und eine unbewiesene Behauptung; diese Auffassung isoliert in unzulässiger Weise die handelsrechtliche Beurteilung der dreistufigen GmbH & Co.KG von der Beurteilung ihrer Komplementär-GmbH & Co.KG⁴⁾. Denn gerade die kleine GmbH & Co.KG ist letztlich die gewerbetreibende Gesellschafterin der großen GmbH & Co.KG und betreibt das Unternehmen. Nicht einmal das Firmenrecht macht eine solche Unterscheidung zwischen dem Betreiben eines Handelsgewerbes einerseits und der Geschäftsführung, Verwaltung und Beteiligung andererseits: Die GmbH darf ihre Sachfirma (§ 4 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) aus dem Gegenstand der von ihr gebildeten GmbH & Co.KG entlehnen⁵⁾.

GmbH und GmbH & Co.KG sind zwar rechtlich getrennte Unternehmen; die GmbH unterliegt den Vorschriften des GmbH-Gesetzes, die GmbH & Co.KG dagegen denjenigen über die Kommanditgesellschaft. Beide Gesellschaften sind allerdings in der Regel

1) VEISMANN, BB 1970, S. 1159.

2) VEISMANN, a.a.O.

3) Vgl. SUDHOFF, NJW 1969, S. 1825 (1827).

4) VEISMANN, a.a.O., S. 1159 f.

5) HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 132; VEISMANN, DB 1966, S. 99 (101).

organisatorisch eng verbunden und bilden gesellschaftsrechtlich eine Gesellschaft, nämlich die GmbH & Co.KG. Aus der Tatsache, daß die GmbH & Co.KG aus zwei rechtlich verschiedenen Gesellschaften besteht, kann aber nicht auf eine bloße Verwaltungstätigkeit einer GmbH & Co.KG geschlossen werden, die Komplementärin einer anderen GmbH & Co.KG ist¹⁾. Die Komplementär-GmbH & Co.KG muß in ihrer Rolle als Trägerin des vollkaufmännischen Verbandes gesehen werden. Sie ist als Gesellschafterin einer Personenhandels-gesellschaft - nämlich der großen GmbH & Co.KG - Trägerin des Handelsgewerbes.

Die Komplementär-GmbH & Co.KG betreibt also als persönlich haftende Gesellschafterin das Handelsgewerbe der dreistufigen GmbH & Co.KG als eigenes Handelsgewerbe²⁾.

d) Grundsatz der Firmenwahrheit und Firmenklarheit

Bedenken gegen die Zulässigkeit einer dreistufigen GmbH & Co.KG könnten sich im Hinblick auf den allgemeinen Grundsatz der Firmenwahrheit ergeben, wie er in §§ 18, 19, 22 HGB seinen gesetzlichen Niederschlag gefunden hat. Der darin enthaltene Grundsatz der Firmenklarheit (§ 18 Abs. 2 HGB) gebietet, daß eine Firma im Rechtsverkehr keine unzutreffenden Vorstellungen über Art, Umfang und Rechtsverhältnisse des Unternehmens hervorrufen darf³⁾. Wäre mit der Zulassung der dreistufigen GmbH & Co.KG zwangsläufig auch ein Mangel an unerläßlicher Offenlegung der Rechtsform, insbesondere der Vertretungsbefugnisse im Handelsregister verknüpft, widerspräche diese

1) Vgl. WESSEL, BB 1970, S. 1276.

2) So im Ergebnis: BARK, BB 1969, S. 1169 (1171); BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 31 (unter ausdrücklicher Aufgabe der bisher vertretenen gegensätzlichen Auffassung, S. 32); VEISMANN, BB 1970, S. 1159 (1160).

3) BGH, Urt. v. 27.9.1965 - II ZB 5/65 -, BGHZ 44, S. 286 (287) = BB 1965, S. 1202 (1203); BGH, Urt. v. 10.11.1969 - II ZR 273/67 -, BGHZ 53, S. 65 (66) = BB 1970, S. 318; BGH, Urt. v. 28.3.1977 - II ZB 8/76 -, BGHZ 68, S. 271 (273) = BB 1977, S. 767.

Gesellschaftsform in grundsätzlicher Weise dem Interesse der Öffentlichkeit an der leichten Durchschaubarkeit einer Unternehmensorganisation¹⁾.

Es ist daher zunächst zu klären, ob und in welcher Weise die Firmierung einer dreistufigen GmbH & Co.KG dem Grundsatz der Firmenklarheit genügen kann. Hierbei muß unterschieden werden zwischen der Firmierung bei Neugründung einer dreistufigen GmbH & Co.KG - eine bereits bestehende GmbH & Co.KG wird Komplementärin bei Gründung einer zweiten Kommanditgesellschaft - und der Firmierung bei Eintritt einer GmbH & Co.KG als persönlich haftende Gesellschafterin in eine bereits bestehende Kommanditgesellschaft (Fortführung eines Unternehmens).

aa) Firmierung bei Neugründung

"Umgißt" sich eine bereits bestehende GmbH & Co.KG mit einer Kommanditgesellschaft, bei der sie die Stellung der persönlich haftenden Gesellschafterin übernimmt, so muß nach § 19 Abs. 2 HGB die Firma der Kommanditgesellschaft - also der entstandenen großen GmbH & Co.KG - den Namen der Komplementär-GmbH & Co.KG und einen das Vorhandensein dieser Gesellschaft andeutenden Zusatz enthalten. Der neben dem Namen der persönlich haftenden Gesellschafterin erforderliche, das Vorhandensein einer Gesellschaft andeutende Zusatz kann lauten²⁾: "& Co.", "& Cie.", "KG", "Kommanditgesellschaft"³⁾ oder "Komm.-Ges."; auch eine Kombination dieser Zusätze ist möglich: "& Co.KG", "& Co. Kommanditgesellschaft"⁴⁾. Aus dem Zusatz

1) Bedenken äußert insoweit MERTENS, GmbH-Rdsch. 1967, S. 45 (47), hinsichtlich der dreistufigen GmbH & Co.KG, ohne sie indessen näher auszuführen.

2) Vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 19 Anm. 1 D; BÖTTCHER-BEINERT-HENNER-KES, GmbH & Co., S. 52; BRÖNNER-BÜNZ, S. 59; HESSELMANN, Handbuch, S. 53 f.; WÜRDINGER in HGB-Großkomm., § 19 Anm. 6.

3) Zu der Frage, ob der Zusatz "Kommanditgesellschaft" vorangestellt werden kann, vgl. HESSELMANN, Handbuch, S. 54; KÖHLER, StbJB 1954/55, S. 233 (258); WÜRDINGER in HGB-Großkomm., § 19 Anm. 6.

4) Dies führt bei der großen GmbH & Co.KG natürlich zu einer besonderen Häufung von Zusätzen, vgl. oben S. 106 Fußn. 1.

muß sich grundsätzlich nur ergeben, daß eine Personengesellschaft hinter der Firma steht, nicht auch, daß es sich um eine Kommanditgesellschaft handelt¹⁾.

Allerdings hat der Bundesgerichtshof in seiner grundlegenden Entscheidung vom 18.3.1974²⁾ jedenfalls für die Firma einer GmbH & Co.KG in entsprechender Anwendung des § 4 AktG und des § 4 GmbHG die Forderung aufgestellt, daß durch einen Zusatz wie "GmbH & Co." auf die Tatsache hingewiesen werde, daß nur eine GmbH Komplementärin ist. Obwohl diese Entscheidung in der Literatur zum Teil auf heftigen Widerstand gestoßen ist³⁾, hat der Bundesgerichtshof seine Auffassung konsequent fortentwickelt. Mit Beschluß vom 18.9.1975⁴⁾ hat er sogar die Registergerichte für berechtigt erklärt, abgeleitete Firmen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung & Co., die einen derartigen Zusatz nicht führen, rückwirkend⁵⁾ von Amts wegen zu löschen.

Der Bundesgerichtshof hat sich bei seinen Entscheidungen offensichtlich von den Überlegungen WIEDEMANNs⁶⁾ leiten lassen⁷⁾,

1) BAUMBACH-DUDEN, § 19 Anm. 1 D; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 161 Rdnr. 6.

2) BGH, Urt. v. 18.3.1974 - II ZR 167/72 -, NJW 1974, S. 1191 = BB 1974, S. 757 = GmbH-Rdsch. 1974, S. 151.

3) BOHNEN, NJW 1975, S. 528 f.; HESSELMANN, GmbH-Rdsch. 1974, S. 152 f.; ders., GmbH-Rdsch. 1975, S. 57 f.; ders., GmbH-Rdsch. 1976, S. 36 f.; PRIESTER, NJW 1975, S. 238 f.; SCHMIDT-SALZER, NJW 1975, S. 1481 f.

4) BGH, Beschl. v. 18.9.1975 - II ZB 9/74 -, BGHZ 65, S. 103 ff. = DB 1976, S. 41 ff. = GmbH-Rdsch. 1975, S. 271 ff.

5) Darauf weist HESSELMANN (GmbH-Rdsch. 1976, S. 37) zutreffend hin.

6) WIEDEMANN, ZGR 1975, S. 354, 359.

7) Das ergibt sich aus der Zitierung WIEDEMANNs im Beschluß vom 18.9.1975 - II ZB 9/74 -, a.a.O., in dem die kritischen Stimmen nur beiläufig erwähnt werden, und aus dem Beschluß des Senats vom selben Tage - II ZB 5/74 -, GmbH-Rdsch. 1975, S. 252, in der der BGH sich unter teilweise wörtlicher Zitierung auf die Ausführungen WIEDEMANNs stützt.

der davon ausgeht, daß § 18 Abs. 2 HGB nicht nur das Hinzufügen unrichtiger Gesellschaftszusätze verbiete, sondern auch rechtsform-klarstellende Zusätze gebiete; die Firma müsse stets die derzeitige Rechtsform des Unternehmens erkennen lassen. Mag man es auch für dogmatisch bedenklich halten, daß über das Vehikel der Firma ein Weg zur Konzernheilung gesucht wird, der dazu letztlich nicht geschaffen wurde¹⁾, so hat sich doch die Praxis der Registergerichte inzwischen auf die Rechtsauffassung des Bundesgerichtshofes eingestellt²⁾.

Auch die Begründung zum Regierungsentwurf eines "Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften"³⁾ geht von dieser Rechtslage aus.

Fraglich ist indessen, wie sich die Anwendung der aufgezeigten Grundsätze auf die dreistufige GmbH & Co.KG auswirkt. Stützt man die weiteren Überlegungen - und das wird man konsequenterweise müssen - darauf, daß § 18 Abs. 2 HGB Zusätze gebietet, die die Rechtsform des Unternehmens insgesamt klarstellen, hieße das, daß eine dreistufige GmbH & Co.KG in der Firma der großen GmbH & Co.KG ein weiteres Mal einen Zusatz wie "KG", "& Co." oder ähnliches zu führen hätte. Zwar soll der lege ferenda das Klarstellungsgebot über § 19 a Abs. 1 des Regierungsentwurfs auch für die dreistufige GmbH & Co.KG gelten⁴⁾, jedoch stellt sich nach der derzeitigen Rechtslage die Frage, ob derart zusätzliche Zusätze nicht eher der Verwirrung denn der Klarstellung dienen.

-
- 1) Vgl. dazu vor allem SACHS, DB 1975, S. 2424; ders., GmbH-Rdsch. 1976, S. 277 (278); beiläufig auch OLG Celle, Beschl. v. 16.6.1976 - 9 Wx 4/76 -, BB 1976, S. 1094, 1095.
 - 2) Vgl. GESSLER, DB 1977, S. 1397 (1398); GUSTAVUS, GmbH-Rdsch. 1977, S. 122 f.; BayObLG, Beschl. v. 13.3.1978 - BReg 1 Z 12/78 -, DB 1978, S. 1685; OLG Oldenburg, Urt. v. 4.5.1977 - 8 U 257/76 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 278.
 - 3) BT-Drucks. 8/1347, S. 57.
 - 4) So ausdrücklich die Begründung, BT-Drucks. 8/1347, S. 58, mit dem Hinweis, daß Fälle, in denen persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft eine andere Kommanditgesellschaft sei, nicht unter die Ausnahmen des § 19 a Abs. 3 HGB im Entwurf falle. Allerdings sieht § 19 a HGB im Entwurf völlig neuformulierte Zusätze vor, wie "beschränkt haftende offene Handelsgesellschaft" oder "beschränkt haftende Kommanditgesellschaft".

Eine Überdehnung des Grundsatzes der Firmenklarheit in konsequenter Weiterverfolgung der Rechtsauffassung des Bundesgerichtshofes muß notwendig irgendwann in sein Gegenteil umschlagen. So hat denn auch die Rechtsprechung - insbesondere der Oberlandesgerichte¹⁾ - herausgearbeitet, daß mehrere verschiedene Gesellschaftsbezeichnungen, die in einer Firma unmittelbar aneinandergereiht sind, das Publikum verwirren und zu Irrtümern über die Rechtsform der Gesellschaft führen könne. Eine solcherart verwirrende Kennzeichnung durch mehrere - gegebenenfalls noch in Klammern zu setzende²⁾ - gleichartige Zusätze wird als unzulässig erachtet. Dieser Grad der Verwirrung dürfte erreicht sein, wollte man der dreistufigen GmbH & Co.KG aufgeben, einen weiteren, auf die Verschachtelung hinweisenden Zusatz in die Firma aufzunehmen. Auch die große Gesellschaft der dreistufigen GmbH & Co.KG kann somit nur als "GmbH & Co.KG" firmieren.

Es fragt sich also in der Tat, ob damit nicht letztlich die Erfüllung des Grundsatzes der Firmenklarheit durch eine dreistufige GmbH & Co.KG zu Lasten unerläßlicher Offenlegung der Vertretungsverhältnisse im Handelsregister gehen muß, mit der Folge, daß die Gesellschaftsform an sich wegen dieser grundsätzlichen Bedenken als unzulässig erachtet werden muß³⁾.

Das Oberlandesgericht Hamburg⁴⁾ hatte sich dieselbe Frage für eine Kommanditgesellschaft auf Aktien vorzulegen, deren persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH & Co.KG war. Es hat befunden, daß die Beeinträchtigung der Überschaubarkeit der Haftungsverhältnisse nicht den Grad erreiche, der dazu zwingt, der Aufnahme einer Personenhandelsgesellschaft als

1) BayObLG, Urt. v. 23.2.1973, BayObLGZ 1973, S. 75 (77) = BB 1973, S. 537 f.; OLG Hamm, Beschl. v. 22.7.1966 - 15 W 151/66 -, NJW 1966, S. 2172; zuletzt BayObLG, Beschl. v. 3.11.1977 - BRG. 3 Z 97/96 -, BB 1978, S. 14.

2) Zu dieser grundsätzlichen Möglichkeit BGH, Beschl. v. 18.9.1975, a.a.O. (siehe oben S. 122 Fußn. 4), HESSELMANN, GmbH-Rdsch. 1976, S. 37; SACHS, GmbH-Rdsch. 1976, S. 280; ablehnend WIEDEMANN, ZGR 1975, S. 365 Fußn. 3.

3) Siehe oben S. 120 f.

4) OLG Hamburg, Beschl. v. 5.12.1968 - 2 W 34/68 -, NJW 1969, S. 1030, 1032 = "Die Aktiengesellschaft" 1969, S. 265 ff.

Komplementärin die Rechtswirksamkeit abzusprechen¹⁾.

Entscheidend ist demnach, ob auch bei Beteiligung einer GmbH & Co.KG an einer anderen GmbH & Co.KG trotz fehlenden weiteren klärenden Zusatzes Vertretungsbefugnis, Verantwortlichkeit und zivilrechtliche Haftung für den Rechtsverkehr in erforderlichem Maße überschaubar bleiben¹⁾.

Das muß für die dreistufige GmbH & Co.KG im Ergebnis bejaht werden. Die Vertretungs- und Haftungsverhältnisse lassen sich zwar nicht erschöpfend allein aus den Registereintragungen ablesen, die die umfassende (große) GmbH & Co.KG betreffen; dies zwingt aber noch nicht dazu, die Aufnahme der kleinen GmbH & Co.KG als persönlich haftende Gesellschafterin als unzulässig anzusehen. Denn jedenfalls ist bei der großen GmbH & Co.KG immerhin die Eingliederung einer Komplementär-GmbH & Co.KG registriert, deren Bezeichnung mit ihrer Firma ohne weiteres die Einsichtnahme in den Teil des Handelsregisters gestattet, der dieses Unternehmen betrifft; dort sind dann wiederum die nötigen Angaben über die als persönlich haftende Gesellschafterin fungierende GmbH zu finden, die die Einsicht in deren Registerblatt ermöglichen.

Auskunft über die Rechtsverhältnisse bei der dreistufigen GmbH & Co.KG gibt also nicht allein das Handelsregister der umfassenden GmbH & Co.KG. Jedoch werden sich die sachlich interessierten Verkehrskreise erschöpfend über die Verhältnisse orientieren können, wenn sie zusätzlich das Handelsregister einsehen, das die Komplementär-GmbH & Co.KG und die persönlich haftende GmbH betrifft. Die Mühe einer solchen mehrstufigen Heranziehung des Handelsregisters für alle drei Firmen bedeutet zwar eine nicht unerhebliche, aber doch nicht unzumutbare Erschwernis der Gewährung des Publizitätsschutzes.

Schwieriger erscheint jedoch die darüber hinaus gebotene Befolgung des Grundsatzes der Firmenunterscheidbarkeit (§ 30 Abs. 1 HGB). Der Name der großen GmbH & Co.KG müßte sich von

1) So auch FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 20.8.1970 - III 53/69 -, EFG 1970, S. 625 (626); BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 31; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, DB 1971, S. 260 (261 f.); BÖTTCHER-HENNERKES, DB 1970, S. 314 (316).

dem der Komplementär-GmbH & Co.KG deutlich unterscheiden, wenn beide Gesellschaften ihren Sitz am selben Ort oder in derselben Gemeinde haben sollen (vgl. § 30 Abs. 1 HGB). Fraglich ist aber, ob diese Bestimmung im Verhältnis zwischen Komplementär-GmbH & Co.KG und großer GmbH & Co.KG überhaupt anzuwenden ist. Streitig ist nämlich schon, ob bei der einfachen GmbH & Co.KG § 30 Abs. 1 HGB auf das Verhältnis zwischen Komplementär-GmbH und GmbH & Co.KG Anwendung findet. Wird dies bejaht, muß diese Vorschrift auch für das Verhältnis zwischen Komplementär-GmbH & Co.KG und großer GmbH & Co.KG gelten.

Ein Teil des Schrifttums¹⁾ verneint die Anwendbarkeit des § 30 Abs. 1 HGB im Verhältnis von GmbH und GmbH & Co.KG. § 30 Abs. 1 HGB stelle nur eine rechtspolizeiliche Ordnungsvorschrift²⁾ dar, die hinter der zwingenden materiellen Bestimmung des § 19 Abs. 2 HGB zurücktreten müsse. Es bestehe kein praktisches Bedürfnis, § 30 Abs. 1 HGB anzuwenden: Die persönlich haftende und in der Regel geschäftsführende GmbH werde unter ihrer Firma ohnehin kaum im Geschäftsverkehr auftreten; somit sei eine Verwechslungsgefahr "so gut wie ausgeschlossen"³⁾. Darüber hinaus habe die "reine" Komplementär-GmbH zwar eine eingetragene, nicht aber eine bestehende Firma im Sinne des § 30 HGB, die die Teilnahme am Handelsverkehr mit einem eigenen selbständigen Unternehmen voraussetze⁴⁾.

1) HESSELMANN, 13. Aufl., S. 60; PLEYER, GmbH-Rdsch. 1962, S.14; VEISMANN, DB 1966, S. 529 f. So auch LG Koblenz, Beschl. v. 25.5.1962 - HT 1/62 -, bei WELLMANN, GmbH-Rdsch. 1962, S. 210, und eine Reihe von Registergerichten (vgl. hierzu Mitteilungen der IHK zu Solingen 1957, S. 60).

2) RG, Urt. v. 14.3.1911 - II 557/10 -, RGZ 75, S. 370 (372); RG, Urt. v. 17.1.1922 - II 344/21 -, RGZ 103, S. 388 (392); NEUFELD-SCHWARZ, § 30 Anm. 1; SCHLEGELBERGER-HILDEBRANDT, § 30 Rdnr. 1.

3) HESSELMANN, 13. Aufl., S. 60.

4) VEISMANN, DB 1966, S. 529 (530).

Nach der herrschenden Ansicht im Schrifttum¹⁾ und der Rechtsprechung²⁾ ist § 30 Abs. 1 HGB im Verhältnis von einer GmbH zu einer GmbH & Co.KG, deren persönlich haftende Gesellschafterin die GmbH ist, anzuwenden. § 30 diene in erster Linie den Interessen des Publikums, das vor einer Verwechslung der Firma der Kommanditgesellschaft mit derjenigen der Komplementär-GmbH geschützt werden soll; erst in zweiter Linie verfolge diese Vorschrift den Schutz der eingetragenen Firmeninhaber.

§ 30 Abs. 1 HGB hat zwingenden öffentlich-rechtlichen Charakter und tritt nicht als bloße Ordnungsvorschrift hinter § 19 Abs. 2 HGB zurück. Das Oberlandesgericht Celle geht in seinem Beschluß vom 16.6.1976³⁾ sogar von einem umgekehrten Verhältnis aus. § 19 Abs. 2 HGB sei die rangniedere Norm, die hinter dem Grundsatz der Firmenwahrheit, zu dem auch der der Unterscheidbarkeit gehöre, im Einzelfall zurückzutreten habe⁴⁾.

§ 30 Abs. 1 HGB gilt nach seinem klaren Wortlaut für jede neue Firma: Die Kommanditgesellschaft ist gegenüber der GmbH neu. Dies ergibt sich auch aus dem Zweck der Vorschrift. Denn diese Bestimmung schützt in erster Linie die Interessen des

- 1) BLUMERS, BB 1977, S. 973; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 52; BRÖNNER-BÜNZ, S. 66; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 117; JANSEN, NJW 1966, S. 1813 (1814); LICHT, GmbH-Rdsch. 1961, S. 180 f.; RIECHERT, DB 1956, S. 493 (494 f.); ROSENAU, DB 1967, S. 1102; SACHS, GmbH-Rdsch. 1976, S. 280; TIEFENBACHER, BB 1963, S. 109 f.; WELLMANN, GmbH-Rdsch. 1962, S. 210 (211); WESSEL, BB 1966, S. 1327; WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (49); unentschieden: SUDHOFF, Aktuelle Probleme, S. 55 (56).
- 2) LG Duisburg, Besch. v. 14.7.1961 - 12 T 5/61 -, BB 1961, S. 1215; OLG Frankfurt, Beschl. v. 7.11.1962 - 6 W 387/62 -, BB 1963, S. 108; OLG Schleswig, Beschl. v. 29.11.1963 - 2 W 119/63 -, NJW 1964, S. 320; OLG Karlsruhe, Beschl. v. 28.1.1965 - 3 Z 90/64 -, BB 1965, S. 806; BGH, Beschl. v. 14.7.1966 - II ZB 4/66 -, BGHZ 46, S. 7 = NJW 1966, S. 1813 (1815) = BB 1966, S. 916; OLG Celle, Beschl. v. 16.6.1976 - 9 Wx 4/76 -, BB 1976, S. 1094.
- 3) OLG Celle, Beschl. v. 16.6.1976 - 9 Wx 4/76 -, NJW 1976, S. 2021 = BB 1976, S. 1094.
- 4) Zustimmend BARFUSS, GmbH-Rdsch. 1977, S. 224; ausdrücklich ablehnend LG Köln, Beschl. v. 15.2.1977 - 29 T 4/77 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 108.

Publikums¹⁾ - und dabei nicht nur die der sachlich interessierten Verkehrskreise²⁾; sie soll jede Verwechslungsgefahr ausschließen³⁾, um damit jeden möglichen Schaden auf Seiten des Publikums zu vermeiden (zum Beispiel bei Bestellungen, Geldüberweisungen, Mängelrügen oder Rücktrittserklärungen). Dient aber § 30 HGB in erster Linie den Interessen der Allgemeinheit, so kann nicht von der Anwendung dieser Vorschrift auf die GmbH & Co.KG abgesehen werden. Das Publikum, das feine Unterschiede in der Firmierung leicht übersieht, muß auch vor einer Verwechslung dieser Firma mit der ihrer persönlich haftenden Gesellschafterin geschützt werden⁴⁾. Nicht haltbar ist die Auffassung, ein Bedürfnis der deutlichen Unterscheidbarkeit der Firmen von GmbH und GmbH & Co.KG bestehe überhaupt nicht, da es sich wirtschaftlich betrachtet um ein einheitliches Unternehmen handle⁵⁾. Dies mag bei Mitgliederidentität im Einzelfall vertretbar sein, nicht aber stimmt dies, wenn - wie häufig - die GmbH noch andere Geschäfte betreibt⁶⁾. Auch ist der Einwand nicht überzeugend, daß die Komplementär-GmbH, die nicht mit eigenen Geschäften am Handelsverkehr teilnimmt, keine "bestehende" Firma im Sinne des § 30 HGB habe, die die Teilnahme am Handelsverkehr mit einem eigenen selbständigen Unternehmen voraussetze⁷⁾. Für diese Ansicht findet sich keine gesetzliche Stütze. Die Firma ist lediglich der Name der GmbH; diese entsteht mit Eintragung

1) RG, Urt. v. 14.3.1911 - II 557/10 -, RGZ 75, S. 370 (372); RG, Urt. v. 17.1.1922 - II 344/21 -, RGZ 103, S. 388 (392); BGH, Beschl. v. 14.7.1966 - II ZB 4/66 -, NJW 1966, S. 1813 (1815); STAUB-BONDI, § 30 Anm. 1.

2) Anderer Ansicht WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (49): "Das allgemeine Publikum kann nämlich auch tü-tü-GmbH und nova-tü-tü-GmbH & Co.KG nicht unterscheiden."

3) BAUMBACH-DUDEN, § 30 Anm. B.

4) Vgl. BGH, Beschl. v. 14.7.1966, a.a.O.

5) So aber HESSELMANN, 13. Aufl., S. 60.

6) Vgl. WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (49).

7) So VEISMANN, DB 1966, S. 529 (530).

in das Handelsregister. Das Gesetz verlangt für die Entstehung nicht die Aufnahme irgendeines Geschäftsbetriebes¹⁾.

§ 30 Abs. 1 HGB ist daher im Verhältnis zwischen GmbH und GmbH & Co.KG anzuwenden. Die Firma der Kommanditgesellschaft muß sich also auch von der ihrer persönlich haftenden Gesellschafterin deutlich unterscheiden, wenn beide ihren Sitz am selben Ort oder in derselben Gemeinde haben. Dies muß demnach auch für die dreistufige GmbH & Co.KG im Verhältnis von Komplementär-GmbH & Co.KG zu großer GmbH & Co.KG gelten.

Um die Unterscheidbarkeit zu sichern, könnten bei der dreistufigen GmbH & Co.KG dieselben Wege eingeschlagen werden wie bei der einfachen GmbH & Co.KG, deren Firma sich ja ebenfalls von der der GmbH unterscheiden muß. Hierbei gab es bisher im wesentlichen drei Möglichkeiten²⁾, die von der Vertragspraxis auch wahrgenommen wurden und noch werden:

- (1) Die Firma der großen GmbH & Co.KG erhält einen Zusatz, der sie von der Komplementär-GmbH & Co.KG eindeutig unterscheidet.
- (2) Soll die große GmbH & Co.KG dieselbe Firma haben wie die Komplementär-GmbH & Co.KG - also Verzicht auf unterscheidungskräftige Firmenzusätze bei der großen GmbH & Co.KG -, dann wird
 - (a) die Komplementär-GmbH & Co.KG in einem anderen Bezirk zum Handelsregister angemeldet oder
 - (b) die große GmbH & Co.KG unter Verwendung der Firma der Komplementär-GmbH & Co.KG gegründet. Nach Abschluß des Gesellschaftsvertrages, aber vor der Anmeldung der großen GmbH & Co.KG zum Handelsregister wird der

1) BRÖNNER-BÜNZ, S. 66

2) Vgl. BARK, BB 1969, S. 1169 (1171); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 52 f.; BRÖNNER-BÜNZ, S. 66 f.; HESSELMANN, 13. Aufl., S. 61 f.; PETER, S. 335 f.; SUDHOFF, Aktuelle Probleme, S. 55 (56 f.).

Name der Komplementär-GmbH & Co.KG geändert und diese Änderung registerkundig gemacht¹⁾.

Im Hinblick auf die erste Möglichkeit ist zu fragen, welcher Zusatz bei der großen GmbH & Co.KG als unterscheidungsfähig im Sinne des § 30 Abs. 1 HGB anzuerkennen ist. Allein der Zusatz "& Co.KG" soll kein eindeutiges Unterscheidungsmerkmal sein²⁾. Deshalb ist es erforderlich, daß dem Gesellschaftszusatz "& Co.KG"³⁾ ein weiterer individualisierender Zusatz hinzugefügt wird, der zum Beispiel aus dem Geschäftsbetrieb der großen GmbH & Co.KG hergeleitet werden kann, wie etwa "& Co.KG, Maschinenfabrik", "& Co.KG, Vertriebsgesellschaft", "& Co.KG, Beteiligungsgesellschaft", "& Co.KG, Betriebsgesellschaft" oder "& Co. Vertriebskommanditgesellschaft", "& Co. Beteiligungskommanditgesellschaft", "& Co. Betriebskommanditgesellschaft". Einem solchen weiteren, dem Gesellschaftszusatz angehängten individualisierenden Zusatz nach § 18 Abs. 2 HGB ist eine hinreichende Unterscheidungskraft im Sinne des § 30 Abs. 1 HGB beizumessen⁴⁾. Allerdings können sich als Folge davon die "das Vorhandensein einer Gesellschaft" an-

- 1) WESSEL (BB 1976, S. 1097) spricht in dem Zusammenhang von einer "- mitunter allerdins auch etwas längeren -, 'logischen Sekunde' während des Gründungsvorganges der GmbH & Co.", für die zwei annähernd gleichlautende Firmen existieren.
- 2) Vgl. BGH, Beschl. v. 14.7.1966 - II ZB 4/66 -, NJW 1966, S. 1813 (1816). Was nun als unterscheidungskräftig anzusehen ist, wird in dieser Entscheidung nicht gesagt. Mit der Frage, ob etwa der ausgeschriebene Zusatz "& Co. Kommanditgesellschaft" als Unterscheidungsmerkmal ausreicht, hat sich der Bundesgerichtshof nicht ausdrücklich auseinandergesetzt. Nach den Entscheidungsgründen dürfte diese Frage zu verneinen sein; so auch: JANSEN, NJW 1966, S. 1813 (1814); ROSENAU, DB 1967, S. 1102; WESSEL, BB 1966, S. 1327; vgl. auch TIEFENBACHER, BB 1963, S. 109; ders., BB 1966, S. 917. Anders dagegen OLG Schleswig, Beschl. v. 29.11.1963 - 2 W 119/63 -, NJW 1964, S. 320, wonach auch die Abkürzung "& Co. KG" zur Herbeiführung der Unterscheidbarkeit ausreichen soll.
- 3) Es können natürlich auch andere Gesellschaftszusätze verwandt werden, vgl. oben S. 121.
- 4) Vgl. HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 118.

deutenden und die weiteren individualisierenden Zusätze in der Firma der dreistufigen GmbH & Co.KG in einer für "ahnungslose Kunden" bereits fast verwirrenden Vielfalt häufen¹⁾.

Wird die Komplementär-GmbH & Co.KG in einem anderen Bezirk zum Handelsregister angemeldet - "wandert" sie also "aus" -, kann die Eintragung der großen GmbH & Co.KG unter derselben Firma wie die Komplementär-GmbH & Co.KG an deren ursprünglichem Sitz nicht abgelehnt werden. Denn in diesem Registerbezirk ist dann keine gleichlautende Firma eingetragen. Eine solche "Auswanderung" der Komplementär-GmbH & Co.KG bedeutet jedoch, daß die Hauptverwaltung dieser Gesellschaft in den Bezirk verlegt werden muß²⁾, in dem sie zum Handelsregister angemeldet werden soll³⁾. Die Bestimmung des Sitzes einer Kommanditgesellschaft ist nämlich nicht frei⁴⁾, auch nicht bedingt frei⁵⁾; sondern nur der Ort der Geschäftsführung - gegebenenfalls der zentralen Geschäftsführung - kann als Sitz bestimmt werden⁶⁾, nicht aber etwa der eines Fabrikationsbetriebes, einer Lagerhaltung oder des Wohnsitzes von Gesellschaftern.

-
- 1) Vgl. dazu das Beispiel oben S. 106 Fußn. 1. Insoweit ist es richtig, von einer "liebenswerten Irrationalität" des Firmenrechts zu sprechen (vgl. WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (49)).
 - 2) Vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 6; HEYMANN-KÖTTER, § 107 Anm. 2.
 - 3) Über das besondere Verfahren im Fall der Anmeldung dieser Veränderung vgl. § 13 c HGB, der für alle Handelsgesellschaften gilt.
 - 4) Wie beim Verein: § 24 BGB.
 - 5) Wie bei der Aktiengesellschaft: § 5 AktG (vgl. MEYER-LANDRUT in AktG-Großkomm., § 5 Anm. 5). Zweifelhaft ist jedoch, ob eine GmbH ihren Sitz willkürlich außerhalb ihres Tätigkeitsbereiches wählen kann; das wäre bei der Errichtung einer einfachen GmbH & Co.KG von Bedeutung; vgl. SUDHOFF, Aktuelle Probleme, S. 55 (56). Nach SCHILLING in HACHENBURG, § 3 Anm. 3, kann der Sitz einer GmbH frei gewählt werden. BAUMBACH-HUECK, § 3 Anm. 3, und SCHOLZ, § 3 Rdnr. 4, nehmen einschränkend an, daß die Bestimmung eines rein "fiktiven" Sitzes unzulässig sei.
 - 6) BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 6; HEYMANN-KÖTTER, § 106 Anm. 5. Sachlich stimmt hiermit § 72 AO überein: Betriebsfinanzamt für eine Kommanditgesellschaft am Ort der "Geschäftsleitung".

Gegen die dritte Möglichkeit¹⁾, die Unterscheidbarkeit im Sinne des § 30 Abs. 1 HGB zu sichern, bestehen keine Bedenken, da die große GmbH & Co.KG mit Abschluß des Gesellschaftsvertrages und nicht mit der Eintragung in das Handelsregister entsteht, maßgebend aber der Name der persönlich haftenden GmbH & Co.KG im Zeitpunkt der Entstehung ist. Da ein Wechsel des persönlich haftenden Gesellschafters nicht die Firma einer Kommanditgesellschaft berührt (§ 24 HGB), kann erst recht nicht durch eine Namensänderung der Komplementär-GmbH & Co.KG die Firma der großen GmbH & Co.KG berührt werden²⁾.

Das Oberlandesgericht Celle hat mit seinem Beschluß vom 16.6.1976³⁾ neben diesen als "nicht eben sehr elegant"⁴⁾ zu bezeichnenden Verfahrensmöglichkeiten bei der Firmenbildung einen weiteren, wesentlich weniger umständlichen Weg aufgezeigt. Ausgehend davon, daß der Grundsatz der Firmenwahrheit dem der Firmen- oder Namensidentität vorgehe, hat es es für zulässig erachtet, in die Firma einer GmbH & Co.KG die Firma der GmbH unter Weglassung von Firmenbestandteilen wie "Verwaltungs-", "Geschäftsführungs-", "Besitz-" oder "Beteiligungs-" (gesellschaft) aufzunehmen, sofern die verbleibenden Firmenbestandteile zur Individualisierung der Komplementär-GmbH ausreichen. Es ist nämlich der Auffassung, daß damit zugleich zum Ausdruck gebracht werde, daß es sich bei der GmbH um die Verwaltungs- und bei der Kommanditgesellschaft um die Betriebsgesellschaft handle und dem Grundsatz der Firmenunterscheidbarkeit damit Rechnung getragen werde⁵⁾.

Diesen Rechtsauffassungen ist das Landgericht Köln in seinem Beschluß vom 15.2.1977⁶⁾ jedenfalls für solche Firmen entschieden

1) Oben S. 129/130 (2) (b) ausgeführt.

2) Vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 53.

3) OLG Celle, Beschl. v. 16.6.1976 -, 9 Wx 4/76 -, NJW 1976, S. 2021 f. = BB 1976, S. 1094 f.

4) WESSEL, BB 1976, S. 1096.

5) Ebenso bereits zuvor das AG Oldenburg, Beschl. v. 11.6.1975, GmbH-Rdsch. 1975, S. 157.

6) LG Köln, Besch. v. 15.2.1977 - 29 T 4/77 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 108 mit ablehnender Anm. BARFUSS, GmbH-Rdsch. 1977, S. 224 f.

entgegengetreten, die den Namen einer natürlichen Person enthalten. Ohne diese Differenzierung in der rechtlichen Behandlung näher zu begründen, stützt das Landgericht seine Auffassung im wesentlichen auf das Argument, eine den Bedürfnissen der Praxis entsprechende Vereinfachung des § 19 Abs. 2 HGB müsse dem Gesetzgeber überlassen bleiben. Eine zwingende gesetzliche Vorschrift könne nicht mit der Begründung außer Kraft gesetzt werden, sie erschwere die Bildung einer sinnvollen Firma, da sie zu einem mit Kosten und Mühen verbunden Umweg zwingt.

Der Einwand des Landgerichts Köln, es handele sich um eine unzulässige Gesetzesdurchbrechung, ist nicht stichhaltig. Es darf allerdings nicht übersehen werden, daß die GmbH & Co.KG als Gesellschaftsform nicht ausdrücklich geregelt ist und daher die einschlägigen Vorschriften aus dem GmbHG und dem HGB letztlich nur sinngemäß übertragen werden können. Der Bundesgerichtshof hat sich daher in seinem Urteil vom 18.3.1974¹⁾ für die Entscheidung über den Firmenzusatz "GmbH & Co" zu Recht ebenfalls nicht auf den Gesetzgeber verlassen, sondern im Wege erlaubter richterlicher Rechtsfortbildung des geltenden Rechts entschieden²⁾.

Betrachtet man darüber hinaus die Voraussetzungen, die das Oberlandesgericht Celle für die Zulässigkeit der vorgeschlagenen Verfahrensweise aufgestellt hat, so muß man mit WESSEL³⁾ feststellen, daß es "behutsam" vorgegangen ist. Es sind dies die folgenden:

- Bestandteil der Firma der Komplementär-GmbH muß ein Zusatz wie "Verwaltungs-" oder ähnliches sein. -
- Die Verwendung der vollständigen Firma der Komplementär-

1) BGH, Urt. v. 18.3.1974 - II ZR 167/72 -, NJW 1974, S. 1191.

2) So auch BARFUSS, GmbH-Rdsch. 1977, S. 224/225; kritisch dazu BLUMERS, BB 1977, S. 971, der befürchtet, daß nur durch eine "erneut komplizierende Kasnistik" die Regeln für zulässige Durchbrechung des § 19 Abs. 2 HGB festgelegt werden können.

3) WESSEL, BB 1976, S. 1097.

GmbH in der Firma der GmbH & Co. muß hinsichtlich der Firma der GmbH & Co. den Grundsatz der Firmenwahrheit verletzen. -

- Nur der Bestandteil "Verwaltungs-" oder ähnliches darf weggelassen werden, Zufügung im Handelsregister nicht eingetragener Bestandteile ist unzulässig. -
- Der nach Weglassung des Bestandteils "Verwaltungs-" oder ähnliches verbleibende Firmenname muß zur Individualisierung der Komplementär-GmbH ausreichen.

Wegen des in sich wiederum streitigen Gehalts der "Individualisierung"¹⁾ schlägt WESSEL²⁾ an Stelle der letztgenannten Voraussetzung zur Vermeidung von Mißverständnissen die Formulierung vor:

- "Der nach Weglassung des Bestandteils 'Verwaltungs-' o.ä. verbleibende Firmenname der GmbH muß noch in ausreichendem Maße als dem Gegenstand des Unternehmens entlehnt anzusehen sein." -

Unter Beachtung dieser recht klar gefaßten Voraussetzungen bestehen meines Erachtens keine Bedenken, die Grundsätze des Beschlusses des Oberlandesgerichts Celle auch auf die dreistufige GmbH & Co.KG zu übertragen, zumal inzwischen auch einige Registergerichte dazu übergegangen sind, das verkürzte und weniger umständliche Verfahren der Firmenbildung bei der GmbH & Co.KG zu akzeptieren.

Den firmenrechtlichen Anforderungen ist mit den auf allen genannten Wegen erreichbaren Unterscheidbarkeit genügt. Ein das Vorhandensein einer Gesellschaft andeutender Zusatz ist bereits in der Firma der Komplementär-GmbH & Co.KG enthalten. Ein weiterer Hinweis auf ihre Funktion in der großen GmbH & Co.KG erscheint weder vom Wortlaut noch vom Sinn des § 19 Abs. 2 HGB erforderlich³⁾.

1) Vgl. dazu OLG Hamm, Beschl. v. 7.7.1961 - 15 W 42/61 -, BB 1961, S. 1026; LG Hannover, Beschl. v. 25.6.1969, BB-Beilage 10 zu Heft 34/1969 unter IV 4; VEISMANN, DB 1966, S. 99; WELLMANN, BB 1970, S. 153.

2) BB 1976, S. 1097.

3) BARK, BB 1969, S. 1169 (1171).

bb) Firmierung bei Fortführung des Unternehmens

Entsteht dadurch eine dreistufige GmbH & Co.KG, daß eine GmbH & Co.KG als persönlich haftende Gesellschafterin in eine bereits bestehende Kommanditgesellschaft eintritt, so kann deren Firma nach dem Wortlaut des § 24 Abs. 1 HGB zwar grundsätzlich unverändert fortgeführt werden, indessen gilt die Pflicht zur Offenlegung der Rechtsform nach dem Beschluß des Bundesgerichtshofs vom 18.9.1975¹⁾ nunmehr auch bei Fortführung eines Unternehmens.

Insoweit führt der genannte Beschluß also dazu, daß dann, wenn sich die Rechtsform einer GmbH & Co.KG in die einer dreistufigen ändert, die Zusätze, die zur Kennzeichnung dieser Gesellschaftsform bei Neugründung anzufügen sind, nachträglich in die Firma aufgenommen werden müssen. Allerdings dürften bei der dreistufigen GmbH & Co.KG die Folgen einer Nichtbefolgung dieser Firmierungspflichten im haftungsrechtlichen Bereich nicht so gravierend sein, wie für eine Kommanditgesellschaft, die aufgrund des Eintritts einer GmbH als Komplementärin zu einer GmbH & Co.KG wird. Für diesen Fall nämlich hat die Rechtsprechung seit dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 18.3.1974²⁾ unbeschränkte Haftung der Gesellschafter aus dem Gesichtspunkt der Rechtsscheinhaftung hergeleitet³⁾, weil für Geschäftspartner die Haftungsbeschränkung nicht erkennbar gewesen sei. Ist bereits eine GmbH & Co.KG vorhanden, die als Komplementärin in eine weitere Kommanditgesellschaft eintritt, ergibt sich allein schon aus dem Zusatz "GmbH & Co.KG" bei der Komplementärgesellschaft die Haftungsbeschränkung.

1) A.a.O., oben S. 122 Fußn. 4; desweiteren BGH, Beschl. v. 4.7.1977 - II ZB 4/77 -, BB 1977, S. 1221.

2) A.a.O., oben S. 122 Fußn. 2.

3) Etwa OLG Oldenburg, Urt. v. 4.5.1977 - 8 U 257/76 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 278 f.; BayObLG, Beschl. v. 13.3.1978 - BReg. 1 Z 12/78 -, DB 1978, S. 1685; BGH, Urt. v. 8.5.1978 - II ZR 97/77 -, BB 1978, S. 1182.

e) Folgerung

Es gibt somit keine relevanten Einwände, die der dreistufigen GmbH & Co.KG die Rechtswirksamkeit absprechen können.

Gesellschaftsrechtlich bestehen keine Bedenken gegen diese Gesellschaftskonstruktion. Die dreistufige GmbH & Co.KG ist also handelsrechtlich zulässig¹⁾ - gleichgültig aufgrund welcher Motive sie auch immer gegründet wird.

Allerdings darf nicht übersehen werden, daß die dreistufige GmbH & Co.KG auch Nachteile mit sich bringt. Auch wenn sie wirtschaftlich ein Unternehmen ist, so besteht diese Gesellschaft im Grunde aus drei Gesellschaften: der GmbH, der Komplementär-GmbH & Co.KG und der großen GmbH & Co.KG. Dies bedeutet, daß während der ganzen Zeit des Bestehens der dreistufigen GmbH & Co.KG drei Buchhaltungen unterhalten und jeweils drei Jahresabschlüsse erstellt, drei Steuererklärungen abgegeben und die Gesellschafterversammlungen der GmbH zusätzlich zu den in den beiden Kommanditgesellschaften vorgesehenen Zusammenkünften der Kommanditisten durchgeführt werden müssen²⁾.

1) So: FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 20.8.1970 - III 53/69 -, EFG 1970, S. 625; FG Bremen, Urt. v. 17.12.1970 - II 77/69 -, EFG 1971, S. 198 (199); LG Bremen, Beschl. v. 3.8.1971 - 14-T-Nr. 10/71 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 243 (244); FG Hessen, Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 22; dies., DB 1971, S. 260 (262); dies., DB 1971, S. 1033 (1034); BRÖNNER-BÜNZ, S. 30; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 11; MERTENS-NEUPEL, GmbH-Rdsch. 1970, S. 211. Vgl. auch OLG Hamburg, Beschl. v. 5.12.1968 - 2 W 34/68 -, NJW 1969, S. 1030 f. (Was für eine KGaA gilt, muß auch für eine Kommanditgesellschaft rechtens sein).

2) Aber auch die einfache GmbH & Co.KG hat einen Teil dieser Schwierigkeiten, da sie aus zwei Gesellschaften besteht.

2. Die Gesellschaftsteuer bei der dreistufigen GmbH & Co.KG

Steuerrechtlich ist bei der dreistufigen GmbH & Co.KG nur die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht von besonderer Bedeutung. Die Untersuchung, wie eine solche Gesellschaft steuerlich zu behandeln ist, kann daher auf diese Frage beschränkt werden.

Die dreistufige GmbH & Co.KG ist ursprünglich aus den Überlegungen heraus entstanden, die damalige Kapitalverkehrsteuer von 2,5 v.H. (§ 9 Abs. 1 KVStG 1959) auf den Wert der Kommanditeinlagen einzusparen¹⁾. Wegen der uneinheitlichen Rechtsprechung und Finanzverwaltung blieb es offen, ob der Zweck erreicht werden konnte, der mit dieser der dreistufigen GmbH & Co.KG zugrundeliegenden Motivation verfolgt wurde²⁾. Die Frage, ob diese Gesellschaftsform bis zur Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes der Gesellschaftsteuerpflicht unterlag, war bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 29.10.1975³⁾ streitig.

In seinem Urteil stellt der Bundesfinanzhof fest, daß nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz 1959 auch die Anteile der Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft als Gesellschaftsrechte an einer Kapitalgesellschaft galten, wenn der persönlich haftende Gesellschafter eine Kommanditgesellschaft ist, die eine Kapitalgesellschaft zum persönlich haftenden Gesellschafter hat.

Dies begründet der Bundesfinanzhof im wesentlichen damit, daß die gesellschaftsteuerrechtliche Zuordnung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 dem bürgerlichen Recht gegenüber eine Fiktion sei. Diese Fiktion habe den Zweck, die Zuführung von Kommanditkapital an solche Kommanditgesellschaften der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt hafte.

1) Vgl. dazu oben S. 99 ff.

2) Vgl. dazu oben S. 101 ff.

3) BFH, Urt. v. 29.10.1975 - II R 49/71 -, BStBl. 1976 II, S. 121 ff.

Die Kommanditgesellschaft näherte sich weitgehend dem Recht der juristischen Person.

Die Schachtfelung der Kommanditgesellschaften verschaffte dem persönlich haftenden Gesellschafter der großen Kommanditgesellschaft bei der kleinen Kommanditgesellschaft weitgehend die Stellung eines unmittelbar persönlich haftenden Gesellschafters.

Die Gesellschaftsteuerpflicht aus § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 habe ihre Begründung nicht im Vermögen der Kapitalgesellschaft oder in den Zugriffsmöglichkeiten gegen diese, sondern im Vordergrund stehe die Erwägung, daß den Gläubigern der Kommanditgesellschaft keine natürliche Person hafte.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes steht somit fest, daß die dreistufige GmbH & Co.KG kapitalverkehrsteuerpflichtig war und ist. Damit entfällt das Motiv, eine solche Gesellschaftsform allein aus der steuerlichen Überlegung zu errichten, Gesellschaftsteuer in der dritten Stufe zu sparen.

Da allerdings eine Vielzahl solcher Gesellschaften gegründet wurden, soll hier kurz dargestellt werden, weshalb auch viele Jahre die Meinung vertreten wurde, die dreistufige GmbH & Co.KG unterliege nicht der Gesellschaftsteuerpflicht.

a) Rechtslage bis zum 31.12.1971

Um die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht der dreistufigen GmbH & Co.KG beantworten zu können, war zu untersuchen, ob die Gründung einer solchen Gesellschaft ¹⁾ den Tatbestand der §§ 2 Nr. 1 in Verbindung mit 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959

1) Hierbei waren zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

- (1) Eine bereits bestehende GmbH & Co.KG wird Komplementärin bei Gründung einer zweiten Kommanditgesellschaft.
- (2) Die Gründung einer GmbH & Co.KG geschieht nur zu dem Zweck, diese zur Komplementärin einer bestehenden Kommanditgesellschaft zu machen.

deren Ergebnis allerdings nicht unterschiedlich beurteilt wurde, da sie einheitlich einen Ersterwerb von Kommanditeinlagen darstellen.

erfüllte. Wurde dies verneint, war in diesem Zusammenhang zu erörtern, ob dieser Vorgang eine Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG darstellte, dies hätte bei deren Vorliegen trotzdem Gesellschaftsteuer ausgelöst.

aa) Gesellschaftsteuer nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959

Der Grundsatz, daß die GmbH & Co.KG im Steuerrecht als Personengesellschaft zu behandeln ist, war für das Kapitalverkehrsteuerrecht durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 insoweit eingeschränkt, als hiernach auch die Kommanditanteile einer GmbH & Co.KG kapitalverkehrsteuerpflichtig wurden. Durch diese Sonderregelung wurde die GmbH & Co.KG den Kapitalgesellschaften gleichgestellt, während im allgemeinen die Personengesellschaften keiner Gesellschaftsteuer unterliegen¹⁾.

Ist eine GmbH & Co.KG persönlich haftende Gesellschafterin einer anderen GmbH & Co.KG, bestand unstreitig eine Gesellschaftsteuerpflicht für die Kommanditeinlagen bei der Komplementär-GmbH & Co.KG. Die Kommanditeinlagen bei der großen GmbH & Co.KG wurden vom Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 nicht erfaßt, daß die persönlich haftende Gesellschafterin - die kleine GmbH & Co.KG - keine Kapitalgesellschaft, sondern eine Personalgesellschaft ist. Danach unterlagen bei der dreistufigen GmbH & Co.KG nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 die Kommanditeinlagen in der dritten Stufe²⁾ nicht der Gesell-

1) Der Bundesgerichtshof (Urt. v. 3.12.1964 - II 12/61 S -, NJW 1965, S. 320; Urt. v. 10.3.1965 - II 132/64 U -, BB 1965, S. 409) hat in dieser Sonderregelung einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz gesehen und die Ansicht vertreten, daß die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 verfassungswidrig und deshalb nichtig sei. Einen solchen Verstoß hat das Bundesverfassungsgericht indessen verneint (Beschl. v. 2.10.1968 - 1 BvF 3/65 -, NJW 1968, S. 2187 = BStBl. 1968 II, S. 762). Obwohl die rechtspolitischen Bedenken, die der Bundesfinanzhof (Urt. v. 3.12.1964 - II 12/61 S-, NJW 1965, S. 320) gegen § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 vorgebracht hat, durch den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts nicht entkräftet wurden (vgl. VOGEL, BB 1970, S. 269), ist von der Gesellschaftsteuerpflicht der GmbH & Co.KG auszugehen. Vgl. dazu näher: BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 95 f.; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 100 f.; HESSELMANN, 13. Aufl., S. 161 ff. m.w.N.

2) Vgl. oben S. 98 Fußn. 1.

schaftsteuer¹⁾.

Gegen diese Ansicht wandte sich ein Teil der Literatur²⁾ und die frühere Finanzverwaltung³⁾:

Nach HESSELMANN⁴⁾ ergab sich die Gesellschaftsteuerpflicht für die Kommanditeinlagen bei der großen GmbH & Co.KG daraus, daß die Kommanditanteile bei der kleinen GmbH & Co.KG aufgrund der Fiktion des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 zunächst als Gesellschaftsrechte an der GmbH galten; die Kommanditanteile bei der großen GmbH & Co.KG würden wiederum aufgrund der Fiktion des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 als Gesellschaftsrechte an dieser GmbH gelten.

MESSMER⁵⁾ kam mit einer anderen Begründung zu demselben Ergebnis: Die persönlich haftende Gesellschafterin der großen GmbH & Co.KG sei eine Personengesellschaft. Ein Mitglied dieser Gesellschaft, die Komplementärin zur gesamten Hand sei, sei die GmbH - eine Kapitalgesellschaft. Die GmbH sei nicht nur Komplementärin der kleinen GmbH & Co.KG, sie sei auch - zusammen mit den anderen Gesellschaftern der Komplementär-GmbH

-
- 1) So: FG Bremen, Urt. v. 17.12.1970 - II 70/69 -, EFG 1971, S. 198 (199); FG Hessen, Urt. v. 12.2.1971 - V 63/70 -, EFG 1971, S. 299, und Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290; BADER, Inf. 1969, S. 481 (483); BARK, BB 1969, S. 1169 (1170); BÖTTCHER, StbJb. 1969/70, S. 153 (178); BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 100; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 98; dies., DB 1971, S. 260 (261 f.); BÖTTCHER-HENNERKES, DB 1970, S. 314 (316); DORN-FELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130 (131); FASOLT, GmbH-Rdsch. 1970, S. 79; GRAF, BB 1970, S. 439; NEUHAUS, NJW 1972, S. 137; SUDHOFF, NJW 1969, S. 1825; VEISMANN, BB 1970, S. 1159.
- 2) HESSELMANN, 13. Aufl., S. 165; MESSMER, StbJb. 1970/71, S. 235 (247 f.); ders., DB 1971, S. 1034; WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (17 Fußn. 14).
- 3) Erl. FinMin. Hessen v. 31.8.1968 - S 5104 A -6- II A 42 -, DVR 1968, S. 79 f. Siehe hierzu auch oben S. 102 mit Fußn. 1.
- 4) A.a.O.
- 5) StbJb. 1970/71, S. 235 (247 f.); DB 1971, S. 1034 (1035).

& Co.KG - in gesamthänderischer Bindung persönlich haftende Gesellschafterin der großen GmbH & Co.KG. Da einer dieser Gesamthänder eine GmbH, also eine Kapitalgesellschaft sei, sei der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 erfüllt. Die Steuerpflicht trete auch dann ein, wenn der Komplementäranteil einer Personengesellschaft, die ausschließlich oder teilweise aus Kapitalgesellschaften gebildet sei, zur gesamten Hand zustehe. Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 schließe dies ihrem Wortlaut nach nicht aus.

Nach WIETHÖLER¹⁾ "ist und bleibt" die Komplementär-GmbH & Co.KG eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959; diese Vorschrift sei bei Gründung der großen GmbH & Co.KG unmittelbar anzuwenden.

Die frühere Finanzverwaltung²⁾ vertrat die Auffassung, daß die Gesellschaftsteuer nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 auch auf die Kommanditeinlagen der großen GmbH & Co.KG zu erheben sei, weil die Bildung einer dreistufigen GmbH & Co.KG den Tatbestand der Steuerumgehung nach § 6 StAnpG erfülle.

bb) Steuerpflicht nach § 6 StAnpG³⁾

Weiter mußte, sollte man dem Ergebnis beipflichten, die Bildung einer dreistufigen GmbH & Co. erfülle nicht den Tatbestand der §§ 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959, die Frage erörtert werden, ob dieser Vorgang eine Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG darstellte.

(a) Die verschiedenen Auffassungen

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein⁴⁾ sah in der Gründung einer dreistufigen GmbH & Co.KG regelmäßig eine Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG.

1) Aktuelle Probleme, S. 11 (17 Fußn. 14). Eine Begründung für diese Ansicht wird nicht gegeben.

2) Siehe oben S. 140 Fußn. 2.

3) Gesetz vom 16.10.1934 (RGBl. 1934 I, S. 925), außer Kraft getreten nach Art. 96 EGAO vom 14.12.1976 (BGBl. 1976 I, S. 3341).

4) FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 20.8.1970 - III 53/69 -, EFG 1970, S. 625 (626).

Diese Gesellschaftsform sei eine unangemessene Gestaltung, die "verständige" Parteien in Anbetracht des erstrebten wirtschaftlichen (nicht steuerlichen) Zieles nicht wählen würden. Die angemessene Gestaltung sei danach regelmäßig der einfachste rechtliche Weg zu dem, was wirtschaftlich gewollt sei; und das sei im Falle der dreistufigen GmbH & Co.KG die einfache GmbH & Co.KG. Die dreistufige GmbH & Co.KG biete gegenüber der einfachen GmbH & Co.KG keine wirtschaftlichen Vorteile, sondern nur Nachteile: Sie sei durch ihre Dreistufigkeit ohne ersichtlichen außersteuerlichen Grund "umständlich, schwerfällig und gekünstelt"¹⁾.

Die Finanzverwaltung²⁾ und NEUHAUS³⁾ hielten eine Steuerumgehung durch Gründung einer dreistufigen GmbH & Co.KG grundsätzlich für möglich, wollten aber deren Vorliegen von den Umständen des Einzelfalles abhängig sein lassen.

Die Finanzverwaltung⁴⁾ gab für ihre Auffassung keine Begründung, sondern stellte lediglich fest, daß eine Gesellschaftsteuerpflicht nur in Betracht komme, "wenn die Voraussetzungen des § 6 StAnpG vorliegen."

Nach NEUHAUS⁵⁾ ist die dreistufige GmbH & Co.KG eine in wirtschaftlich überflüssiger Weise komplizierte und schwer durchschaubare Gesellschaftsform. Damit sei die Unangemessenheit dieser Gestaltung indiziert; da jedoch der Maßstab für die Angemessenheit einer Gestaltung nur die außersteuerliche Zielsetzung sein könne, komme es auf den Einzelfall an. Werde im Einzelfall festgestellt, daß eine dreistufige GmbH & Co.KG gegenüber einer GmbH oder einer GmbH & Co.KG keine wirtschaftlichen Vorteile biete, diese also eine unangemessene Gestaltung sei, so führe dies allein noch nicht zur Feststellung der

1) Vgl. auch MERTENS, GmbH-Rdsch. 1967, S. 45 (47 Fußn. 18).

2) Erl. FinMin. NRW v. 30.11.1970 - S 5104-2-V C 4 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 22 (23).

3) NJW 1972, S. 137 (139).

4) Erl. FinMin. NRW v. 30.11.1970, a.a.O.

5) NJW 1972, S. 137 (138 f.).

Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG; entscheidend müsse die Mißbilligung des steuerlichen Erfolges durch das Gesetz hinzukommen, was bei der dreistufigen GmbH & Co.KG der Fall sei. Das Kapitalverkehrsteuergesetz mißbillige nämlich die Vermeidung der Gesellschaftsteuer bei Gründung der dreistufigen GmbH & Co.KG. Das ergebe sich aus der Charakterisierung der Kapitalverkehrsteuer als Finanzsteuer¹⁾. § 6 KVStG 1959 wolle den Kapitalverkehr als Steuerquelle dort erfassen, wo er unpersönlich stattfinde; bei Personalgesellschaften sei das der Fall, wenn sie haftungsrechtlich weitgehend unpersönlich und auch sonst rechtlich und wirtschaftlich in die Nähe der Kapitalgesellschaften gerückt seien - wie beispielsweise bei der GmbH & Co.KG.

Der größte Teil des Schrifttums²⁾ und der überwiegende Teil der Rechtsprechung³⁾ lehnten schon die Möglichkeit einer Anwendung des § 6 StAnpG ab. Die Begründungen dafür waren allerdings recht unterschiedlich; im wesentlichen waren es folgende:

Die Gesellschaftsform der dreistufigen GmbH & Co.KG sei keine unangemessene Gestaltungsform, weil sie in wirtschaftlich adäquater Weise die gleichen wirtschaftlichen Ziele (insbesondere Haftungsbeschränkung, Kontinuität der Unternehmensleitung) anstrebe wie die einfache GmbH & Co.KG⁴⁾. Da also

-
- 1) Finanzsteuern verfolgen keine ordnungspolitischen Ziele, sondern dienen der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs; vgl. NÖLL v.d. NAHMER, S. 55.
 - 2) BADER, Inf. 1969, S. 481 (483); BARK, BB 1969, S. 1169 (1171); BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 101 f.; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, DB 1970, S. 314 (317); dies., DB 1971, S. 260 (262); dies., GmbH & Co., S. 98; BRÖNNER-BÜNZ, S. 84 f.; DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130 (132); GRAF, BB 1970, S. 439 (441); HESSELMANN, 13. Aufl., S. 165; SUDHOFF, NJW 1969, S. 1825 (1826).
 - 3) FG Bremen, Urt. v. 17.12.1970 - II 77/69 -, EFG 1971, S. 198 (200 f.); FG Hessen, Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290 (291).
 - 4) BARK, BB 1969, S. 1169 (1170); BÖTTCHER-BEINERT, GmbH & Co., S. 101 f.

die dreistufige GmbH & Co.KG einerseits die bereits anerkannte Zielsetzung der einfachen GmbH & Co.KG verwirkliche - GmbH und GmbH & Co.KG seien als Komplementäre einander gleichwertig -, es zum anderen aber nicht Zweck des § 6 StAnpG sein könne, neue "fortschrittliche" Gestaltungen des Gesellschaftsrechts in ihrer Entwicklung zu behindern, könne § 6 StAnpG auf diesen Tatbestand nicht angewandt werden¹⁾.

Ein Gestaltungsmißbrauch könne nicht schon dann bejaht werden, wenn für ein bestimmtes Ziel ein nach bürgerlichem Recht ungewöhnlicher Weg gewählt werde. Entscheidend müsse hinzukommen, daß durch diesen ungewöhnlichen Weg ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt werde. Die Freistellung der Kommanditeinlagen bei der großen GmbH & Co.KG von der Gesellschaftsteuer sei "kein erzielter - wenn auch beabsichtigter - steuerlicher Erfolg", der vom Gesetz (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959) nach dessen Sinn und Zweck mißbilligt werde²⁾.

Das Verdikt des Mißbrauchs im Sinne des § 6 StAnpG könnte nur dann ausgesprochen werden, wenn die Rechtsordnung diese Wahl mißbillige. Die "Rechtsordnung" werde in erster Linie durch das Steuergesetz selbst repräsentiert, dessen Umgehung streitig sei; das betreffende Steuergesetz sei bei der dreistufigen GmbH & Co.KG die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959.

1) BARK, BB 1969, S. 1169 (1171).

2) FG Bremen, Urt. v. 17.12.1970 - II 77/69 -, EFG 1971, S. 198 (200); FG Hessen, Urt. v. 26.10.1971 - V 30/70 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 290 (291); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, DB 1971, S. 260 (262), die allerdings unterschieden: Werde eine bereits bestehende GmbH & Co.KG Komplementärin bei der Gründung einer zweiten Kommanditgesellschaft, entfalle § 6 StAnpG bereits deshalb, weil es hier an der ersten Voraussetzung für seine Anwendung fehle, nämlich an einem ungewöhnlichen Weg (vgl. auch BARK, BB 1969, S. 1169, 1170). Werde eine GmbH & Co.KG nur zu dem Zweck gegründet, um als Komplementärin einer zweiten GmbH & Co.KG zu fungieren, so finde § 6 StAnpG deshalb keine Anwendung, weil der erzielte steuerliche Erfolg bei "sinnvoller Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz nicht mißbilligt wird."

Die vom Gesetzgeber in dieser Bestimmung vorgenommene Wertung der Interessen sei eindeutig: Nur wenn eine Kapitalgesellschaft Komplementärin einer Kommanditgesellschaft ist, werden die Anteile der Kommanditisten als Gesellschaftsrechte an einer Kapitalgesellschaft behandelt. Bei der dreistufigen GmbH & Co.KG sei nun einmal nicht eine Kapitalgesellschaft Komplementärin, sonder die GmbH & Co.KG als Gesamthandsgesellschaft innerhalb einer weiteren Kommanditgesellschaft. § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 sei den Regeln der Gesetzeshermeneutik entsprechend eng auszulegen, da diese Vorschrift vom Gesetzgeber wegen seiner Auffassung, § 6 StAnpG (damals noch § 5 AO) lasse sich nicht auf die GmbH & Co.KG anwenden, geschaffen worden und damit als Spezialnorm zu § 6 StAnpG anzusehen sei. Dürfe § 6 Abs. 1 Nr. 4 StAnpG nicht extensiv ausgelegt werden, so verbiete sich erst recht eine Anwendung der Allgemeinnorm des § 6 StAnpG¹⁾.

In § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 werde auf den für die Versteuerung allein maßgeblichen, eindeutigen bürgerlich-rechtlichen Begriff der Kapitalgesellschaft abgestellt. Die Anwendung des § 6 StAnpG sei eine im Verkehrsteuerrecht unzulässige wirtschaftliche Betrachtungsweise, durch die die Komplementär-GmbH & Co.KG einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt und dadurch die Versteuerung von Kommanditeinalgen erzwungen werde²⁾.

(b) Stellungnahme

Der Meinungsstreit ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.10.1975³⁾ für die Praxis bedeutungslos geworden, da die Steuerpflicht sich bereits aus § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 ergibt und damit der Tatbestand der Steuerumgehung nicht mehr vorliegen kann.

1) GRAF, BB 1970, S. 439 (440 f.) unter Hinweis auf VOGEL, BB 1970, S. 269 ff., und auf HESSELMANN, 13. Aufl., S. 161; ebenso BRÖNNER-BÜNZ, S. 84 f.

2) SUDHOFF, NJW 1969, S. 1825 (1826).

3) BFH, Urt. v. 29.10.1975 - II R 49/71 -, BStBl. 1976 II, S. 121 ff.

b) Rechtslage ab 1.1.1972

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 KVStG 1972 gelten Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 oder § 5 Abs. 2 Nr. 1 und 2 KVStG 1972 gehört, nunmehr als Kapitalgesellschaften. § 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959 ist gestrichen worden. Während nach dem KVStG 1959 der GmbH & Co.KG selbst die Eigenschaft einer Kapitalgesellschaft nicht hatte zugesprochen werden können - die Kommanditanteile an einer GmbH & Co.KG galten als Gesellschaftsrechte an einer Kapitalgesellschaft (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 KVStG 1959) -, gilt die GmbH & Co.KG nach dem KVStG 1972 selbst als Kapitalgesellschaft.

In der neuen gesetzlichen Regelung ist ausdrücklich klargestellt, daß die dreistufige GmbH & Co.KG der Gesellschaftsteuer unterliegt: Nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 KVStG 1972 gilt eine GmbH & Co.KG auch dann als Kapitalgesellschaft, wenn zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine als Kapitalgesellschaft geltende Kommanditgesellschaft gehört¹⁾. Damit ist die Streitfrage gegenstandslos geworden, ob Gesellschaftsteuer nur auf die Kommanditeinlagen der Komplementär-GmbH & Co.KG erhoben werden kann oder auch auf die einer GmbH & Co.KG, deren persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH & Co.KG ist²⁾.

1) Der Steuersatz beträgt nach § 9 Abs. 1 KVStG 1972 ab 1.1.1972 2 v.H., ab 1.1.1974 1 v.H.

2) Aus der gesetzlichen Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 KVStG 1972 kann nicht geschlossen werden, daß diejenigen Recht hatten, die nach dem bisherigen Rechtszustand die dreistufige GmbH & Co.KG als zur Ersparung von Gesellschaftsteuer geeignet ansahen (so aber BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 98). Die Begründung hierfür, es hätte sonst einer ausdrücklichen Vorschrift nicht bedurft, wenn eine solche Gestaltung unter § 6 StAnpG zu subsumieren gewesen wäre, überzeugt nicht. Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, wäre eine ausdrückliche Klarstellung des Gesetzgebers erwünscht gewesen, zumal § 6 StAnpG (jetzt: § 42 AO) letztlich eine Art Auffangtatbestand war. Zum anderen darf nicht übersehen werden, daß der Grund der Änderung des KVStG 1959 in der Harmonisierung der Gesellschaftsteuer innerhalb der Europäischen Gemeinschaften zu sehen ist gemäß den Art.

III. Die dreistufige GmbH & Co.KG im Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht

Die Umwandlung einer bestehenden GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG wirft zwei Problemkreise auf: Einmal ist es die Frage der handelsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Umwandlung; zum anderen stellt sich die Frage, ob ein solcher Vorgang Gesellschaftsteuer auslöst.

1. Das Umwandlungsverbot des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG¹⁾

§ 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG verbietet die Umwandlung auf eine Personengesellschaft, an der eine Kapitalgesellschaft als Gesellschafterin beteiligt ist²⁾. Da die GmbH & Co.KG handelsrechtlich eindeutig eine Personalgesellschaft ist, kann bei der Umwandlung einer bestehenden GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG das handelsrechtliche Umwandlungsverbot des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG seinem Wortlaut nach nicht eingreifen; denn die Umwandlung findet nicht auf eine Personengesellschaft statt, an der eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sondern auf eine Personengesellschaft, an der eine Personengesellschaft beteiligt ist³⁾.

Fraglich ist, ob dies einer Auslegung standhält, die auf einer Interpretation der Gesetzesmaterialien beruht. Es geht hier darum, ob die GmbH bei der dreistufigen GmbH & Co.KG an der großen GmbH & Co.KG als "Gesellschafter" im Sinne des § 1 Abs. 2 UmwG beteiligt ist⁴⁾.

1 - 9 der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 17.7.1969, betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 249/25 vom 3.10.1969).

1) In der Fassung vom 6.11.1969 (BGBl. 1969 I, S. 2081).

2) Vgl. dazu auch BRENDLE-SCHAAF, GmbH-Rdsch. 1972, S. 116.

3) LG Bremen, Beschl. v. 3.8.1971 - 14-T-Nr. 10/71 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 243; BÖTTCHER, StbJb. 1969/70, S. 153 (176); BÖTTCHER-BEINERT, Unternehmensform, S. 58; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 130; DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130; FASOLD, BB 1971, S. 300; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 98; VEISMANN, BB 1970, S. 1159.

4) Vgl. LOOS, Jb FfSt. 1971/72, S. 191 (201).

Nach der Begründung des Regierungsentwurfs zu § 39 EGAktG 1965¹⁾, durch den das handelsrechtliche Umwandlungsverbot eingeführt wurde, soll insbesondere verhindert werden, daß Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften umgewandelt werden können, die nur dem Namen nach Personengesellschaften sind, tatsächlich aber von einer oder mehreren juristischen Personen "getragen" werden. Daraus wird geschlossen, daß das Umwandlungsverbot des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG sich auch auf die Kommanditgesellschaft erstrecke, deren Komplementärin eine GmbH & Co.KG sei; denn eine Personengesellschaft, an der eine Kapitalgesellschaft beteiligt sei, sei nur der äußeren Rechtsform nach eine Personenhandelsgesellschaft²⁾.

Dieser Auffassung - die GmbH & Co.KG sei nur dem Namen nach eine Kommanditgesellschaft, da die Komplementär-GmbH in Wirklichkeit die Kommanditgesellschaft trage - kann nicht zugestimmt werden. Natürlich kann eine Kommanditgesellschaft so ausgestaltet sein, daß der Komplementär oder der Kommanditist dieser Personengesellschaft sein Gepräge gibt, also insoweit die Gesellschaft beherrscht oder "trägt"³⁾. Aus der Tatsache, daß der Komplementär eine juristische Person ist, kann jedoch nicht geschlossen werden, daß diese die Kommanditgesellschaft "trägt" mit der Folge, daß die GmbH & Co.KG nur der äußeren Rechtsform nach eine Personengesellschaft ist. Auf jeden Fall müssen Komplementär - auch wenn er eine juristische Person ist - und Kommanditist grundsätzlich zusammen tätig werden. Auch eine GmbH & Co.KG kann personalistisch⁴⁾ oder kapitalistisch⁵⁾ ausgeprägt sein, ohne daß sich dadurch ihre Gesell-

1) Wiedergegeben bei KROPFF, S. 576.

2) WIDMANN-MAYER, § 1 Rdnr. 54.

3) Schon die Beteiligung mindestens eines beschränkt auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage haftenden Teilhabers gibt der Kommanditgesellschaft einen kapitalistischen Einschlag. Trotz der typisch nur kapitalistischen Beteiligung des Kommanditisten ist die Kommanditgesellschaft eine Personengesellschaft (HUBER, S. 58; LEHMANN-DIETZ, S. 191). Sie weist wegen dieser Beteiligung gewisse Züge einer Kapitalgesellschaft auf, die durch den Gesellschaftsvertrag verstärkt werden können (vgl. LEHMANN-DIETZ, S. 199 f.).

4) Vgl. SUDHOFF, GmbH & Co., S. 41 ff.

5) Vgl. SUDHOFF, a.a.O., S. 44 ff.

schaftsform ändert. Es ist gerade die Besonderheit der Kommanditgesellschaft, daß sie sich sowohl auf der Seite des persönlich haftenden Gesellschafters als auch auf der Seite des Kommanditisten abweichend vom gesetzlichen Bild besonders ausgestalten läßt, ohne ihre Rechtsform als Personenhandels-gesellschaft zu verlieren.

Die GmbH & Co.KG, die als persönlich haftende Gesellschafterin an der übernehmenden Kommanditgesellschaft beteiligt ist, wird hiernach also nicht von dem Umwandlungsverbot des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG erfaßt, da sie eine Personengesellschaft und keine Kapitalgesellschaft ist.

Die Komplementär-GmbH der (kleinen) GmbH & Co.KG ist damit nicht als Gesellschafterin an der großen GmbH & Co.KG beteiligt. Gesellschafterin ist nur die Komplementär-GmbH & Co.KG. Die Tatsache, daß die Komplementär-GmbH am Gesellschaftsvermögen der kleinen GmbH & Co.KG gesamthänderisch beteiligt ist, führt nicht dazu, daß die GmbH unter diesem Gesichtspunkt unmittelbar als Gesellschafterin der großen GmbH & Co.KG im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG eingestuft werden muß¹⁾. Die gesamthänderische Beteiligung des Gesellschafters einer Personengesellschaft erstreckt sich nur auf das Gesellschaftsvermögen insgesamt, nicht jedoch auf die einzelnen Gegenstände, die zum Gesellschaftsvermögen gehören (vgl. §§ 718, 719 Abs. 1 BGB). Deshalb wird die Komplementär-GmbH auch nicht über ihre Gesellschafterstellung bei der kleinen GmbH & Co.KG zur Gesellschafterin der großen GmbH & Co.KG²⁾. Auch ist dem Umwandlungsgesetz als Ganzem nicht zu entnehmen, daß als "Gesellschafter" im Sprachgebrauch dieses Gesetzes nicht eine Personengesellschaft als solche Verstanden werden kann³⁾. Zwar könnte für eine solche Annahme sprechen, daß das Umwandlungsgesetz die Umwandlung auf eine Offene Handelsgesellschaft, die alle Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft besitzt, "nicht etwa als die Umwandlung auf den alleinigen Gesellschafter

1) Vgl. LOOS, Jb FfSt. 1971/72, S. 191 (201)

2) BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 130.

3) Vgl. dazu LOOS, a.a.O.

konstruiert, sondern gesondert behandelt¹⁾. Dagegen spricht aber, daß in § 9 UmwG von den "Stimmen der offenen Handelsgesellschaft" die Rede ist und dieser "andere Gesellschafter" gegenübergestellt werden²⁾.

Daß die Komplementär-GmbH der kleinen GmbH & Co.KG nicht als Gesellschafterin an der übernehmenden großen GmbH & Co.KG beteiligt ist, wird auch durch die Entstehungsgeschichte der jetzt gültigen Fassung des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG erhärtet³⁾. Diese Vorschrift wurde mit Wirkung vom 6. 11. 1969 eingefügt, zu einem Zeitpunkt also, als in Schrifttum und Rechtsprechung hinreichend bekannt war⁴⁾, daß eine GmbH & Co.KG in ihrer Struktur als Personalgesellschaft wiederum Gesellschafterin einer Personengesellschaft sein konnte. Damit ergab sich auch ohne weiteres die Möglichkeit, daß die aufnehmende Gesellschaft im Sinne des Umwandlungsrechts eine derartige Personengesellschaft sein kann, deren persönlich haftende Gesellschafterin wiederum eine Kommanditgesellschaft ist und nur in

1) LOOS, Jb FFSt. 1971/72, S. 191 (201).

2) Zu keinen neuen Gesichtspunkten führen in diesem Zusammenhang die formellen Argumentationen darüber, ob es sich bei dem gesetzlichen Umwandlungsverbot des § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG um eine genau festgelegte Ausnahmegesellschaft handelt (DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130), oder ob das ganze Umwandlungsgesetz eine Ausnahmegesellschaft ist, wobei § 1 Abs. 2 Satz 1 UmwG die vom Gesetzgeber ermöglichten Umwandlungen wieder einschränkte (WIDMANN-MAYER, § 1 Rdnr. 54). Vgl. dazu auch LOOS, a.a.O., S. 201 f.; ders., UmwStG Rdnr. 14.

3) Vgl. auch § 10 der 1. DVO zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften v. 14.12.1934 (RGBl. 1934 I, S. 1262, 1263) zum alten Umwandlungsgesetz, in dem es heißt: "Die Vorschriften über die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sind nicht anwendbar, wenn an der Gesellschaft juristische Personen als Gesellschafter beteiligt sind." Eine solche Bestimmung enthielt das Umwandlungsgesetz vom 12.11.1956 nicht (Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften vom 12.11.1956; BGBl. 1956 I, S. 844). Danach war es also gleichgültig, wer die Gesellschafter der aufzunehmenden Personengesellschafter waren (so auch das damalige Schrifttum, vgl. z.B. HESSELMANN, GmbH & Co., S. 68).

4) Vgl. OLG Hamburg, Beschl. v. 5.12.1968 - 2 W 34/68 -, NJW 1969, S. 1030 ff. m.w.N. aus Literatur und Rechtsprechung.

letzterer eine GmbH als Komplementärin fungiert. Wenn der Gesetzgeber dennoch angesichts der Tatsache, daß der Gesellschaftsterstatus nur der kleinen GmbH & Co.KG als Personengesellschaft und nicht der wiederum in dieser persönlich haftenden GmbH zukommt, nur den Fall regelt, daß eine Kapitalgesellschaft "als Gesellschafter" an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt ist, so kann auch nur ein gesetzgeberischer Wille im Hinblick auf diesen Fall angenommen werden. Nicht dagegen kann dies geschehen für den Fall der Beteiligung einer Personengesellschaft, deren rechtliche Struktur auch dadurch nicht geändert wird, daß in ihr eine GmbH die Rolle der persönlich haftenden Gesellschafterin übernommen hat. Angesichts der eindeutigen rechtlichen Struktur der Komplementär-GmbH & Co.KG hätte es dafür vielmehr einer Regelung des Inhalts bedurft, daß auch in einem solchen Fall die Beteiligung einer GmbH ohne Gesellschafterstellung in der aufnehmenden Gesellschaft unzulässig ist¹⁾.

Im Ergebnis ist daher festzustellen, daß die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG handelsrechtlich zulässig ist²⁾. Diese Auffassung wird auch nicht dadurch geändert, daß die GmbH & Co.KG ab 1.1.1972 nach § 5 Abs. 1 und 2 KVStG 1972 als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist; diese Tatsache gilt eben nur für die Kapitalverkehrsteuer, nicht aber für das Handelsrecht und nicht für das Ertrag- und Vermögensteuerrecht.

2. Gesellschaftsteuerfreie Umwandlung

Steuerrechtlich ist bei der Umwandlung einer bestehenden GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG von Bedeutung, ob dieser Vorgang Gesellschaftsteuer auslöst. Hierbei ist zu untersuchen,

-
- 1) Vgl. dazu insgesamt LG Bremen, Beschl. v. 3.8.1971 - 14-T-Nr. 10/71 -, GmbH-Rdsch. 1971, S. 243 (244).
 - 2) Ebenso: LG Bremen, Beschl. v. 3.8.1971, a.a.O.; BÖTTCHER, StbJb. 1969/70, S. 152 (176); BÖTTCHER-BEINERT, Unternehmensform, S. 58; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 130; DORNFELD, GmbH-Rdsch. 1970, S. 130; FASOLD, BB 1971, S. 300; HESSELMANN, Handbuch, RdNr. 48, 412 Fußn. 1; VEISMANN, BB 1970, S. 1159.

ob es sich überhaupt um einen steuerbaren Vorgang handelt, oder ob ein zwar steuerbarer, aber wegen der Befreiungsvorschriften des früheren § 29 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1969¹⁾ und § 7 Abs. 3 Nr. 1 KVStG 1972 nicht steuerpflichtiger Vorgang anzunehmen ist. Wegen der Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 23.12.1971 müßte zwischen dem Rechtszustand vor dem 31.12.1971 und dem nach dem 1.1.1972 unterschieden werden.

Da aber faktisch der Bundesfinanzhof die neue gesetzliche Regelung in seiner Entscheidung vom 29.10.1975²⁾ auch auf den Zeitraum vor Inkrafttreten des neuen Kapitalverkehrsteuergesetzes 1972 ausgedehnt hat, sind die Rechtszustände gleich zu beurteilen.

Durch die neue gesetzliche Regelung des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist ausdrücklich klargestellt, daß die dreistufige GmbH & Co.KG der Gesellschaftsteuer unterliegt (§ 5 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 KVStG 1972)³⁾. Damit ist die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG ein steuerbarer Vorgang.

Dennoch könnte eine solche Umwandlung keine Gesellschaftsteuer auslösen:

Nach § 29 UmwStG 1969 waren Rechtsvorgänge im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 KVStG 1959/1972⁴⁾ von der Gesellschaftsteuer befreit, wenn und soweit als Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte das Vermögen eines Unternehmens als Ganzes, ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil auf die Kapitalgesellschaft übertragen wird. Diese Vorschrift deckte ab 1.1.1972 bei diesen Übertragungen auch den Ersterwerb

1) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform v. 14.8.1969 (BGBl. 1969 I, S. 1163). § 29 UmwStG 1969 ist am 31.12.1972 außer Kraft getreten.

2) A.a.O., oben S. 137 Fußn. 3.

3) Vgl. dazu oben S. 146 f.

4) Die Bestimmungen für die wichtigsten Steuertatbestände (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 KVStG 1959) sind unverändert beibehalten worden. Bei ihrer Anwendung sind deshalb die bestehenden Verwaltungsregelungen und die bisherige Rechtsprechung weiterhin zu berücksichtigen.

von Kommanditanteilen an einer GmbH & Co.KG¹⁾. Das bedeutete, daß die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG bis zum Auslaufen der Vorschrift des § 29 UmwStG 1969 am 31.12.1972 von der Gesellschaftsteuer befreit war, wenn die umgewandelte GmbH am 1.1.1968 bestanden hatte und der die Steuerpflicht begründende Rechtsvorgang - Entstehung der übernehmenden dreistufigen GmbH & Co.KG - bis zum 31.12.1972 zur Eintragung in das Handelsregister eingetragen wurde²⁾. Unabhängig davon³⁾ ist nach § 7 Abs. 3 Nr. 1 KVStG 1972 die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG nicht gesellschaftsteuerpflichtig, da nach dieser Vorschrift der erste Erwerb von Gesellschaftsrechten von der Gesellschaftsteuer befreit ist, wenn und soweit er auf der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft beruht. Die Voraussetzung, daß die GmbH vor der Umwandlung als Kapitalgesellschaft im Sinne des § 5 Abs. 2 KVStG 1972 gelten muß, ist hier erfüllt.

3. Ergebnis

Die Umwandlung einer bestehenden GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG ist handelsrechtlich zulässig. Ein solcher Vorgang löst keine Gesellschaftsteuer aus: Die Umwandlung einer GmbH auf eine dreistufige GmbH & Co.KG ist zwar ein steuerbarer, jedoch wegen § 7 Abs. 3 Nr. 1 KVStG 1972 (und bis zum 31.12.1972 wegen § 29 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) kein steuerpflichtiger Vorgang.

-
- 1) Vgl. die Regierungsbegründung zum Änderungsgesetz des KVStG 1972 (BT-Drucksache VI/2769, S. 5 r.Sp.); vgl. auch das Schreiben des BMWF v. 16.3.1972 - F/IV A 4 - S 5000 3/72 -, GmbH-Rdsch. 1972, S. 117 (119); HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 360; LOOS, UmwStG Rdnr. 1057 b.
 - 2) BFH, DB 1978, S. 1382 f.
 - 3) § 29 UmwStG 1969 und § 7 Abs. 3 Nr. 1 KVStG 1972 schlossen bis zum Auslaufen der Vorschrift des § 29 UmwStG 1969 (31.12.1972) gegenseitig nicht aus, da sich beide Vorschriften nicht völlig deckten. Die Steuerbefreiungen des § 29 UmwStG 1969 waren weitergehend. Vgl. dazu auch BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 106.

Drittes Kapitel

Die Einmann-GmbH & Co.KG

=====

I. Ausgangslage

Eine GmbH & Co.KG, deren Kommanditisten gleichzeitig Inhaber der Anteile an der Komplementär-GmbH sind¹⁾, findet sich in der Praxis häufig in der Form der Einmann-GmbH & Co.KG. In diesem Fall ist der einzige Kommanditist der Kommanditgesellschaft der einzige Gesellschafter der Komplementär-GmbH, die somit eine Einmann-GmbH darstellt. Die GmbH & Co.KG hat nach wie vor einen persönlich haftenden Gesellschafter, nämlich die GmbH, und einen Kommanditisten, nämlich die natürliche Person.

Die Einmann-GmbH & Co.KG entsteht regelmäßig auf folgenden beiden Wegen:

- 1) Aus einer bestehenden GmbH & Co.KG scheiden so viele Gesellschafter (Gesellschafter der GmbH und Kommanditisten) aus²⁾, bis nur ein einziger Gesellschafter übrigbleibt, der über alle Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH verfügt und zugleich einziger Kommanditist der Kommanditgesellschaft ist.
- 2) Der Alleingesellschafter einer GmbH gründet mit dieser eine Kommanditgesellschaft, in der er die Stellung eines Kommanditisten einnimmt und die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft wird.

Der Einmann-Gesellschafter beherrscht dann als Alleingesellschafter - und eventuell zugleich als Geschäftsführer - der Komplementär-GmbH und der Kommanditgesellschaft, deren einziger Kommanditist er ist, vollständig das Gesamtunternehmen;

-
- 1) BRÖNNER-BÜNZ, S. 25, sprechen hier von einer "personen-gleichen" GmbH & Co.KG.
 - 2) Dies kann beispielsweise durch Abtretung oder Erbfall geschehen; vgl. HESSELMANN, GmbH-Rdsch. 1961, S. 216.

denn es ist nur eine in seiner Person gebildete einheitliche Willensbildung denkbar.

II. Motivation für diese Gesellschaftsform

Die im Grunde einzige Motivation für die Wahl¹⁾ einer Einmann-GmbH & Co.KG liegt in der Möglichkeit der Realisierung der Vorteile, die ein Einzelunternehmen mit beschränkter Haftung bietet; auf ein solches läuft nämlich nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Einmann-GmbH & Co.KG hinaus.

Die Einmann-GmbH & Co.KG bietet daher im wesentlichen folgende Vorteile:

Der Einmann-Gesellschafter haftet sowohl als GmbH-Gesellschafter als auch als Kommanditist beschränkt.

Die steuerlichen Nachteile einer Kapitalgesellschaft²⁾ können zum überwiegenden Teil vermieden werden: Nur der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH unterliegt der Körperschaftsteuer^{3), 4)}; der von der GmbH ausgeschüttete Gewinn wird letztlich allein von der Einkommensteuer getroffen⁵⁾. Wird der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH thesauriert, ist dieser mit 56 % zu versteuern; dieser Satz entspricht aber dem Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer.

-
- 1) Hier bleibt natürlich der Fall außer Acht, daß eine Person durch Erbfall Alleingesellschafter der KomplementärGmbH und gleichzeitig einziger Kommanditist der Kommanditgesellschaft wird. Indessen kann die Fortführung des Unternehmens in der entstandenen Form der Einmann-GmbH & Co.KG auch auf der oben geschilderten Motivation beruhen.
 - 2) Vgl. dazu oben S. 30 ff.
 - 3) Lediglich die (angemessenen) Geschäftsführergehälter bleiben von der Körperschaftsteuer frei.
 - 4) Deshalb wird regelmäßig versucht, den Gewinnanteil der Komplementär-GmbH möglichst niedrig zu halten. Vgl. dazu oben "Die Komplementär-GmbH ohne Kapital-, Gewinn- und Verlustbeteiligung, S. 29 ff.
 - 5) Der von der GmbH ausgeschüttete Gewinn ist zwar mit dem ermäßigten Satz der Körperschaftsteuer zu versteuern. Die entrichtete Steuer wird aber auf die Einkommensteuerschuld des Gesellschafters angerechnet.

Durch entsprechende Verteilung des eingesetzten Kapitals bei dem Gesellschaftskapital in der GmbH und den Kommanditanteilen kann die nach wie vor bestehende Doppelbesteuerung beim Vermögen¹⁾ reduziert werden. Die sowohl bei der GmbH als beim Gesellschafter anfallende Vermögensteuer²⁾ auf den Einheitswert des gewerblichen Betriebes beziehungsweise auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft wird umso geringer, je niedriger der Einheitswert der GmbH ist³⁾.

Steuerliche Vorteile gegenüber einer "Nur"-GmbH sind somit auf jeden Fall in der Höhe gegeben, in der der Einheitswert der GmbH durch Vermögensverlagerung auf die Kommanditanteile vermindert wird⁴⁾.

Über das Kapitalkonto des Einmann-Gesellschafters als Kommanditisten ist die Möglichkeit einer beweglichen Geldverschiebung eröffnet. Die Einlage⁵⁾ kann ohne gesetzliche Beschränkung⁶⁾ und ohne belastende steuerliche Folgen erhöht oder vermindert werden. Dadurch kann dem Unternehmen Kapital zugeführt, aber auch entnommen werden⁷⁾.

- 1) Bis zur Körperschaftsteuerreform, die am 1.1.1977 in Kraft trat, wurden auch die Gewinne der GmbH steuerlich doppelt belastet. Durch das Anrechnungsverfahren (vgl. oben S. 30 ff.) wurde die Doppelbelastung aufgehoben.
- 2) Zu den Einzelheiten vgl. oben S. 30 ff.
- 3) Zur Ermittlung des Einheitswertes vgl. HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 337 f.
- 4) Nach dem alten Körperschaftsteuergesetz (bis 31.12.1976) war ein weiterer Steuervorteil in der Höhe gegeben, wie die Doppelbelastung der Körperschaftsteuer auf die Gewinnanteile des Kommanditisten entfiel; vgl. auch WÖHE, S. 56.
- 5) Hierunter ist nicht die nach § 162 Abs. 1 HGB ins Handelsregister einzutragende "Einlage" (=Haftsumme) zu verstehen.
- 6) Nach § 169 HGB hat der Kommanditist - abweichend von § 122 Abs. 1 HGB - zwar außerhalb eines Gewinnanteils niemals ein Entnahmerecht; jedoch ist diese Regelung nachgiebig (BAUMBACH-DUDEN, § 169 Anm. 1 A und C).
- 7) Im Gegensatz zur GmbH besteht bei der Kommanditgesellschaft für Kommanditisten vor Einzahlung und nach Rückzahlung ihrer Einlage (§§ 171, 172 HGB) kein - im Gläubigerinteresse erlassenes - Verbot von Auszahlungen an diese aus dem Kapital (BAUMBACH-DUDEN, § 122 Anm. 1 C).

Schließlich ist die Einmann-GmbH & Co. KG ganz allein von dem Willen einer Person abhängig. Es entfällt eine Rücksichtnahme auf Mitgesellschafter, also das letzte, möglicherweise beschränkende und kontrollierende Element¹⁾.

Der Einmann-Gesellschafter als Alleingesellschafter - und eventuell zugleich Geschäftsführer - der Komplementär-GmbH und der Kommanditgesellschaft kann also bei zumindest teilweisem Vermeiden der Doppelbesteuerung das Unternehmen allein nach seinem Willen betreiben, ohne unbeschränkt haften zu müssen, aber auch ohne eine der Regelung bei der GmbH nur annähernd vergleichbare feste Bindung des Gesellschaftskapitals²⁾.

III. Die handelsrechtliche Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co.KG

Die Einmann-GmbH & Co.KG setzt das Bestehen der Einmann-GmbH voraus.

1. Die Einmann-GmbH

Gegenwärtig sind mehr als 20 v.H. aller Gesellschaften mit beschränkter Haftung Gesellschaften mit nur einem Gesellschafter³⁾. Dieser Tatsache hat der Gesetzgeber offensichtlich Rechnung getragen. Denn ab dem 1.1.1981 ist es zulässig, daß Gesellschaften mit beschränkter Haftung auch durch eine einzelne Person errichtet werden können⁴⁾. Bislang jedenfalls müssen sich noch mindestens zwei Personen am Abschluß des

1) HOWALDT, S. 55.

2) HOWALDT, S. 54.

3) Vgl. die erläuternden Bemerkungen zu § 2 Reg.Entw. eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, BR-Drucks. 595/71 vom 5.11.1971.
Zu den verschiedenen Verwendungsmöglichkeiten der Einmann-GmbH in der Privatwirtschaft vgl. REINHARDT, Gesellschaftsrecht, S. 325.

4) Art. 1 § 1 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 4.7.1980 (BGBl. 1980 I, S. 836); vgl. auch unten S. 229. Nach § 2 des Reg.Entw. (BR-Drucks. 595/71 vom 5.11.1971) war die unmittelbare Errichtung einer GmbH durch eine (natürliche oder juristische) Person nicht möglich.

Gesellschaftsvertrages zur Gründung einer GmbH beteiligen. Will jemand Alleingesellschafter einer GmbH werden, um dann mit dieser eine Einmann-GmbH & Co.KG zu bilden, so verbleiben zur Zeit rechtstechnisch daher im wesentlichen vier Möglichkeiten, eine Einmann-GmbH "entstehen" zu lassen¹⁾:

1) Die Neugründung mit einem sogenannten Strohmann

Die für die Gesellschaftsgründung erforderliche zweite Person übernimmt bei der Gründung einen möglichst geringen Geschäftsanteil²⁾ mit der vertraglichen Verpflichtung, diesen unverzüglich nach vollzogener Gründung an den Hauptgesellschafter abzutreten.

2) Die Umgründung einer Einzelfirma

Nach dem geltenden Umwandlungsgesetz³⁾ ist die Umwandlung einer Einzelfirma zu einer GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nicht möglich. Indessen kann der Einzelunternehmer unter Anwendung der Grundsätze des § 20 UmwStG 1977⁴⁾ seinen ganzen Betrieb auf eine GmbH übertragen, die zum Zwecke der Aufnahme mit einem Strohmann neu gegründet wurde. Dies bedingt aber, daß die GmbH dem Einzelunternehmer als Gegenleistung für die erfolgte Einbringung neue, d.h. aus einer vorzunehmenden Kapitalerhöhung resultierende Anteile gewährt. Die Gründung der GmbH vollzieht sich wie die Neugründung mit einem sogenannten Strohmann.

3) Vereinigung aller Geschäftsanteile in einer Hand

Eine solche Vereinigung läßt sich nur bei einer bereits bestehenden Gesellschaft herbeiführen. Sie kann sich unentgeltlich - zum Beispiel durch Schenkung oder Erfolge - oder entgeltlich vollziehen - beispielsweise durch

1) Vgl. dazu VOSS, GmbH-Rdsch. 1972, S. 9 ff.

2) Die Mindeststammeinlage eines Gesellschafters beträgt nach geltendem Recht 500 DM (§ 5 Abs. 1 GmbHG).

3) In der Fassung vom 6.11.1969 (BGBl. 1969 I, S. 2081).

4) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG 1977) vom 6.9.1976 (BGBl. 1976 I, S. 2641).

Übernahme der bislang von Mitgesellschaftern gehaltenen Geschäftsanteile. Im letzten Fall kann sogar die Gesellschaft die fraglichen Geschäftsanteile selbst erwerben, falls der Hauptgesellschafter möglicherweise nicht über die zum Kauf angebotenen Anteile erforderlichen Bar-mittel verfügt. Der Erwerb von Geschäftsanteilen der GmbH durch diese selbst ist nämlich zulässig, wenn die Stammeinlage darauf vollständig eingezahlt ist und der Erwerb mit Mitteln durchgeführt werden kann, die über das Stammkapital hinaus vorhanden sind¹⁾. Mit der Abtretung wird die GmbH Eigentümerin der Anteile. Die Geschäftsanteile bleiben als solche bestehen, allerdings mit der Maßgabe, daß alle Mitgliedschaftsrechte, insbesondere das Stimmrecht, ruhen. Auf diese Weise wird der verbleibende Hauptgesellschafter zum Alleingesellschafter der GmbH.

4) Der sogenannte Mantelkauf

Darunter ist der Erwerb aller Geschäftsanteile einer GmbH zu verstehen, die zum Zeitpunkt des Erwerbs keinen Geschäftsbetrieb und auch kein für einen Geschäftsbetrieb erforderliches Vermögen aufweist. Das unternehmerische Interesse²⁾ des Erwerbers ist hierbei in erster Linie auf den "Mantel" (das Rechtskleid, die Firma) der Gesellschaft gerichtet und in zweiter Linie darüber hinaus vielfach auf einen etwa vorhandenen Verlustvortrag^{3), 4)}.

1) Vgl. § 33 Abs. 2 GmbHG.

2) Die Motive für die Mantelverwertung sind vielfältiger Art; vgl. hierzu BUTZ, Mantelverwertung, S. 11 ff.

3) Zu der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Beurteilung dieses Sachverhalts vgl. BACHMAYR, DB 1970, S. 799 ff.; BUTZ, GmbH-Rdsch. 1972, S. 270 ff.; SCHLUTTIUS, GmbH-Rdsch. 1964, S. 129 ff.

4) Zu den steuerlichen Aspekten bei diesen Entstehungsmöglichkeiten von Einmann-Gesellschaftern mit beschränkter Haftung vgl. VOSS, GmbH-Rdsch. 1972, S. 9 (10 f.).

Die Zulässigkeit der Einmann-GmbH ist heutzutage anerkannt¹⁾. Auch diese Gesellschaft ist eine juristische Person²⁾. Sie

- 1) Vgl. die ständige Rechtsprechung RG, Urt. v. 27.10.1914 - III 127/14 -, RGZ 85, S. 380 (382); Urt. v. 4.6.1915 - III 582/14 -, RGZ 87, S. 18 (25); Urt. v. 16.3.1920 - II 450/19 -, RGZ 98, S. 289 (291); Urt. v. 19.11.1926 - II 403/25 -, RGZ 115, S. 246 (252); Urt. v. 19.5.1930 - VI 534/29 -, RGZ 129, S. 50 (53); BGH, Beschl. v. 9.10.1956 - II ZB 11/56 -, BGHZ 21, S. 378 (383 f.); Urt. v. 19.4.1971 - II ZR 98/68 -, BGHZ 56, S. 97 (103); so auch BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 1; FEINE, S. 435; REINHARDT, Gesellschaftsrecht, S. 324 ff.; SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 1 m.w.N.: SCHOLZ, § 15 Rdnr. 61. Hiernach ist die Einmann-GmbH rechtstheoretisch zwar nicht überzeugend begründbar, aber gewohnheitsrechtlich anzuerkennen (Nach FEINE, a.a.O., wird die Existenz einer Körperschaft fingiert, obwohl eine solche nach ihrer subjektiven Seite nicht vorhanden sei; es liege eine gewohnheitsrechtliche Bildung prae-ter, ja contra legem vor).

Die wenigen Gegenstimmen des zumeist älteren Schrifttums sehen in der Einmanngesellschaft einen Mißbrauch des Instituts der GmbH (z.B. BRODMANN, § 2 Anm. 8: "logischer Widersinn"; ihm folgend: KG, Beschl. v. 3.7.1924 - 1 X 267/24 -, JW 1924, S. 1535, 1536 f.; Beschl. v. 18.12.1934 - 1 X 516/24 -, JW 1925, S. 634, 638 m.w.N.; vgl. auch HAUPT-REINHARDT, S. 165 ff.): Der Gesetzgeber habe die beschränkte Haftung nur für eine Gesellschaft - eine Personenmehrheit - einführen, diese aber nicht einem einzelnen ermöglichen wollen. Er sei sich der Folge nicht bewußt gewesen, daß die Beschränkung der Haftung bei Fortfall der Gesellschaft bestehen bleibe. Die Berufung auf vermeintliche Absichten des Gesetzgebers allein überzeugt nicht (BREIT, JW 1925, S. 635, 636). Das Bedürfnis, die Haftung für ein Unternehmen zu beschränken, ist vom Gesetz anerkannt; deshalb wurde die GmbH geschaffen. Dieses gleiche Bedürfnis kann nicht für den einzelnen als unerlaubt bezeichnet werden. Die Bezeichnung "Gesellschaft" zielt auf den Normalfall; ein essentielles Erfordernis ist damit nicht aufgestellt (SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 1).

- 2) RG, Urt. v. 21.1.1918 - VI 339/17 -, RGZ 92, S. 77 (84); BGH, Beschl. v. 9.10.1956 - II ZB 11/56 -, BGHZ 21, S. 378 (383 f.); BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 2 B; SCHOLZ, § 15 Rdnr. 61.
Nach SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 1, und JZ 1953, S. 161 (165), ist der Einmann-GmbH keine eigenen Rechtspersönlichkeit zuzusprechen; das Gesellschaftsvermögen sei gebundenes Sondervermögen des Alleingesellschafters, das nach den Regeln des GmbH-Rechtes zu verwalten sei. Dieser Auffassung kann jedoch nicht gefolgt werden; bei der GmbH als Kapitalgesellschaft sind die Geschäftsanteile derart

bleibt als solche gegenüber ihrem Alleingesellschafter selbstständig¹⁾; diese Selbstständigkeit gilt grundsätzlich auch im Rechtsverkehr mit Dritten²⁾.

Für die Einmann-GmbH sind die allgemeinen Regeln maßgebend, jedoch unter Berücksichtigung der Eigenart dieser Gesellschaft. Darum ist das GmbH-Recht auf die Einmanngesellschaft nur so anzuwenden, wie es die wirtschaftliche Vernunft erfordert:

Der Alleingesellschafter braucht eine Gesellschafterversammlung nicht einzuberufen³⁾. Er faßt keine Beschlüsse, sondern lediglich Entschlüsse⁴⁾. Diese müssen nach außen in Erscheinung treten, wenn er als oberstes Organ der Gesellschaft tätig wird. Sie bedürfen der Beurkundung, wenn für einen Gesellschafterbeschuß eine solche nach dem Gesetz (§ 53 Abs. 2 GmbHG) erforderlich ist⁵⁾.

Als problematisch wurde und wird in diesem Zusammenhang aber die Anwendung des § 47 Abs. 4 GmbHG angesehen. Diese Vorschrift, die den Grundgedanken des § 181 BGB auf Gesellschafterbeschlüsse überträgt, führt für die Einmann-GmbH letztlich zur Handlungsunfähigkeit der GmbH in den in § 47 Abs. 4 GmbHG genannten Geschäften der Gesellschaft mit einem Gesellschafter bzw. zu dessen Lasten oder Gunsten.

versachlicht, daß es nicht auf eine Mehrheit von Gesellschaftern ankommt. Vielmehr genügt eine Mehrheit von Anteilsrechten, auch wenn sie in der Hand einer Person vereinigt werden, zumal diese Verbindung jederzeit wieder aufgehoben werden kann (so auch im Ergebnis, allerdings ohne überzeugende Begründung, BGH, Beschl. v. 9.10.1956 - II ZB 11/56 -, BGHZ 21, S. 378, 384).

- 1) Vgl. dazu SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 3.
- 2) Vgl. dazu BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 3 A; SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 4.
- 3) BGH, Urt. v. 24.2.1954 - II ZR 88/53 -, BGHZ 12, S. 337 (339); vgl. auch BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 3 B.
- 4) SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 3.
- 5) BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 3 B; SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 3; vgl. auch RG, Urt. v. 5.4.1939 - II 155/38 -, RGZ 160, S. 257 (262 ff.).

Für die Zulässigkeit der Einmann-GmbH hat die "Standardfrage", ob § 181 BGB für Rechtsgeschäfte gilt, die der geschäftsführende Alleingesellschafter der GmbH mit sich selbst schließt (zum Beispiel Kauf, Darlehn), indessen nur insoweit Bedeutung, als auch die Einmann-GmbH rechtlich und wirtschaftlich handlungsfähig sein muß. Abgesehen aber davon, daß durch § 181 BGB ohnehin nur ein schmaler Ausschnitt aus den Geschäften der am Rechtsverkehr teilnehmenden Gesellschaft erfaßt wird, wirft diese Frage, folgt man der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs¹⁾, in der Praxis keine unlösbaren Probleme mehr auf. Die ältere Rechtsprechung bestimmte die Voraussetzungen für verbotenes Selbstkontrahieren noch rein formal²⁾ und stellte allein darauf ab, ob dieselbe Person auf der einen und der anderen Seite an dem Rechtsgeschäft sozusagen "technisch"³⁾ beteiligt war. Unter ausdrücklicher Aufgabe des vertretenen formalen Standpunktes, der vom Schrifttum einhellig abgelehnt wurde⁴⁾, hat der Bundesgerichtshof nunmehr die These entwickelt, daß das Verbot des Selbstkontrahierens dann keinen Sinn haben könne, wenn keine Interessen zwischen Vertreter und Vertretenen kollidieren können⁵⁾. Die Gefahr eines Interessenkonflikts und damit einer Schädigung des einen oder anderen Teils bestehe aber in der Person des geschäftsführenden Alleingesellschafters gerade nicht; denn da bei der Einmann-GmbH die Willensbildung der Gesellschaft mit der des einzigen Gesellschafters zusammenfalle, deckten sich ungeachtet ihrer rechtlichen

1) BGH, Urt. v. 19.4.1971 - II ZR 98/68 -, BGHZ 56, S. 97 (101 ff.) = DB 1971, S. 995.

2) BGH, Urt. v. 6.10.1960 - II ZR 215/58 -, BGHZ 33, S. 189. Vgl. auch die Rechtsprechung des Reichsgerichts: Urt. v. 20.3.1908 - II 586/O7 -, RGZ 68, S. 172, und Urt. v. 1.12.1933 - III 133/33 -, JW 1934, S. 974.

3) REINHARDT, Gesellschaftsrecht, S. 328.

4) BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 3 B; BOESEBECK, NJW 1961, S. 481 (484) m.w.N.; PLANDER, S. 5 ff., 10 ff. m.w.N., 17 ff., 62 ff., 68 ff., 71 m.w.N.; PLEYER, GmbH-Rdsch. 1968, S. 164 f., SCHILLING in HACHENBURG, § 36 Anm. 13; SCHOLZ, § 35 Rdnr. 24.

5) BGH, Urt. v. 19.4.1971 - II ZR 98/68 -, BGHZ 56, S. 97 (102).

Selbständigkeit auch die Interessen von Gesellschafter und Gesellschaft¹⁾. Diese Auffassung erscheint nicht zuletzt deshalb überzeugend, weil die Erweiterung der Kompetenz des Gesellschaftergeschäftsführers zum Abschluß von Insihgeschäften ohnehin auf einem etwas komplizierteren Weg, nämlich durch Satzungsänderung (§§ 53 ff. GmbHG)²⁾, erreicht werden kann³⁾.

Der Alleingesellschafter kann daher als solcher sich selbst zum Geschäftsführer bestellen, ein Gehalt für sich festsetzen und bei Anteilsabtretung oder Teilung von Anteilen durch konkludente Handlung den Abtretungs- oder Teilungsakt genehmigen⁴⁾.

Der Einmanngesellschafter darf nicht über das Vermögen der GmbH frei verfügen, da sich die Einmanngesellschaft jederzeit durch Veräußerung von Geschäftsanteilen wieder in eine "gewöhnliche" GmbH zurückverwandeln kann. Es müssen demnach die Gläubigerschutzvorschriften beachtet, insbesondere darf das Stammkapital nicht angegriffen werden⁵⁾. Vermischt der Alleingesellschafter das Vermögen der GmbH mit seinem Privatvermögen, haftet er im Falle einer Gläubigerbenachteiligung mit seinem gesamten Vermögen⁶⁾. Denn er hat auf die Haftungsbeschränkung damit stillschweigend verzichtet (§ 242 BGB)⁷⁾.

1) BGH, Urt. v. 19.4.1971, a.a.O., S. 101.

2) Zu der Satzungsänderung bedarf es lediglich eines Beschlusses und seiner Eintragung in das Handelsregister; BGH, Urt. v. 6.10.1960 - II ZR 215/58 -, BGHZ 33, S. 189 (191). Zu diesem gesamten Fragenkreis vgl. REINHARDT, Gesellschaftsrecht, S. 326 m.w.N.

3) Zu der Problematik des § 181 BGB im vorliegenden Zusammenhang im Ganzen vgl. REINHARDT, a.a.O.

4) RG, Urt. v. 17.10.1933 - II 108/33 -, JW 1933, S. 2833 (2834); vgl. auch BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 3 B; REINHARDT, Gesellschaftsrecht, S. 329 f.

5) BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 3 C.

6) Daneben sind auch strafrechtliche Folgen möglich, vgl. RG, Urt. v. 29.3.1909 - III 877/08 -, RGSt 42, S. 278; BGH, Urt. v. 18.3.1954 - 3 StR 934/52 -, GmbH-Rdsch. 1954, S. 75; KLUG in HACHENBURG, § 81 a Anm. 4 ff. (Eine strafrechtliche Verfolgung richtet sich seit dem 1.4.1970 nach den Bestimmungen des Strafgesetzbuches. § 81 a GmbHG ist mit Wirkung vom 1.4.1970 durch das Erste Gesetz zur Reform des Strafrechts vom 25.6.1969 - BGBI. 1969 I, S. 645 - aufgehoben worden).

7) BAUMBACH-HUECK, Anh. nach § 34 Anm. 3 C; SIEBERT, BB 1954,

2. Bedenken gegen die Einmann-GmbH & Co.KG

Mit der Feststellung der Zulässigkeit der Einmann-GmbH ist auch ein großer Teil der möglichen Argumente gegen die grundsätzliche Wirksamkeit der Einmann-GmbH & Co.KG ausgeräumt. Die Besonderheiten der Einmann-GmbH gelten auch im Rahmen der Einmann-GmbH & Co.KG.

Gegen die Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co.KG konnte aber noch eingewandt werden, daß eine Kommanditgesellschaft zumindest aus zwei Gesellschaftern bestehen muß, während hinter einer Einmann-GmbH & Co.KG nur ein Gesellschafter stehe. Ein solcher Einwand wäre jedoch nicht stichhaltig. Die Einmann-GmbH & Co.KG hat ungeachtet der Tatsache, daß zwischen dem alleinigen Gesellschafter der GmbH und dem einzigen Kommanditisten Personenidentität besteht, zwei Gesellschafter: einen Komplementär, der eine juristische Person ist, und einen Kommanditisten als natürliche Person. Obwohl dieser Kommanditist wiederum über sämtliche Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH verfügt, ist die Einmann-GmbH & Co.KG daher genaugenommen nicht eine Einmann-gesellschaft, sondern eine Zweimannesgesellschaft¹⁾. Da jede Kommanditgesellschaft auch aus nur einem Komplementär und aus nur einem Kommanditisten bestehen kann, erfüllt die Einmann-GmbH & Co.KG die Mindestzahl an Gesellschaftern. Die Einmann-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin bleibt als solche rechtlich existent²⁾; deshalb kann die Rechtsstellung des Kommanditisten nicht in der Komplementäreigenschaft aufgehen, wie es sonst der Fall ist, wenn ein und dieselbe Person gleichzeitig Kommanditist und Komplementär wird. Da die Komplementär-GmbH und der Alleingesellschafter als Kommanditist verschiedene Rechtssubjekte sind, bestehen jedenfalls formal keine Bedenken gegen die Bildung einer Kommanditgesellschaft.

S. 417 (418); vgl. auch OLG Karlsruhe, Urt. v. 10.12.1942 - 3 U 144/41 -, DR 1943, S. 811, und BGH, Urt. v. 29.11.1956 - II ZR 156/55 -, BGHZ 22, S. 226 (230). Zweifelnd SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13 Anm. 6.

1) SUDHOFF, GmbH & Co., S. 47.

2) BGH, Urt. v. 6.6.1977 - VIII ZR 323/75 -, GmbH-Rdsch. 1978, S. 171 f.

Aus den Grundsätzen von Treu und Glauben könnten sich jedoch unter Umständen materielle Bedenken gegen die Gründung einer Einmann-GmbH & Co.KG ergeben. Schon die GmbH & Co.KG als Gesellschaftstyp ist wegen der doppelt beschränkten Haftung anfällig für rechtsmißbräuchliche Verwendung. Dies gilt in besonderem Maße für die Einmann-GmbH & Co.KG, die aufgrund der engen wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen dem Vermögen der Komplementär-GmbH und der Kommanditgesellschaft einerseits und dem Vermögen des Einmanngesellschafters andererseits vielfache Möglichkeiten zur Umgehung der Haftung gegenüber Gesellschaftsgläubigern bietet.

Indessen kann die bloße Eignung einer Gesellschaftsform zur Gläubigerbenachteiligung kein hinreichendes Argument für das Postulat ihrer Unzulässigkeit sein. Erst konkret mißbräuchliches Verhalten wirft die Frage nach der Lösung der sich daraus ergebenden Unzuträglichkeiten auf. Dieses Problem ist jedoch für die Einmann-GmbH & Co.KG nicht singulär, sondern stellt sich als Problem der sogenannten Durchgriffshaftung¹⁾ überall dort, wo es um die Frage geht, ob im konkreten Einzelfall die für die Kapitalgesellschaften typische und bei bestimmten Personengesellschaften - wie eben der GmbH & Co.KG - künstlich herbeigeführte Haftungsbeschränkung ihrer Gesellschafter uneingeschränkt Gültigkeit beanspruchen kann oder nicht. Der Haftungsdurchgriff bietet insofern eine wirtschaftlich sinnvolle Lösung, als der Anspruch gegen die Gesellschaft auf die hinter dieser stehenden Gesellschafter erstreckt wird, ohne daß für diese ein besonderer Haftungsgrund wie Bürgschaft, Schuldübernahme oder ähnliches vorliegt.

Die Haftungsbeschränkungen einer "normalen" GmbH & Co.KG stellen sich nach dem Gesetz wie folgt dar: Für die Verbindlichkeiten eine GmbH & Co.KG haftet das Gesellschaftsvermögen

1) Dieser Haftungsdurchgriff stellt eine "negative Funktion einer Haftungsbeschränkung" dar. Das gilt sowohl für die Haftungsbeschränkung in Form der juristischen Person - insbesondere der Kapitalgesellschaft - als auch für korporative Zusammenschlüsse, denen die Qualifikation "juristische Person" fehlt (FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111, 150 f.).

den Gläubigern. Daneben haften die Gesellschafter der GmbH & Co.KG mit ihrem Privatvermögen als Gesamtschuldner persönlich (§§ 161 Abs. 2, 128 HGB). Diese persönliche unmittelbare Haftung ist aber nur bei dem Komplementär - also der GmbH - unbeschränkt. Die Kommanditisten haften lediglich bis zur Höhe ihrer Hafteinlage. Die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist (§ 171 Abs. 1 HGB). Den Gläubigern der GmbH & Co.KG haften weder die Gesellschafter der GmbH, da sie keine Mitglieder der GmbH & Co.KG sind, noch die Geschäftsführer der GmbH. Denn nicht diese, sondern die GmbH selbst ist geschäftsführende Gesellschafterin der GmbH & Co.KG¹⁾.

Auch bei der Einmann-GmbH & Co.KG kann der einzige Gesellschafter grundsätzlich nicht persönlich in Anspruch genommen werden, weder in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der GmbH noch in seiner Eigenschaft als Kommanditist. Das Gesetz schließt die Möglichkeit nicht aus, daß der einzige Kommanditist der GmbH & Co.KG mit dem Alleingesellschafter der GmbH identisch ist. Denn die Einmann-GmbH besteht trotz Vereinigung aller Anteile in einer Person als solche ja weiter²⁾.

Allerdings kann der Alleingesellschafter persönlich³⁾ in Anspruch genommen werden, wenn dieser Handlungen vornimmt, die mit dem redlichen Rechtsverkehr und den Grundsätzen von Treu und Glauben (§ 242 BGB) nicht in Einklang stehen, oder wenn

1) Zu dem Verhältnis des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH zu der Kommanditgesellschaft vgl. MÜLLER, GmbH-Rdsch. 1972, S. 18 (24).

2) RG, Urt. v. 19.5.1930 - VI 534/29 -, RGZ 129, S. 50 (53); BGH, Beschl. v. 9.10.1956 - II ZB 11/56 -, BGHZ 21, S. 378 (383 f.); BGH, Urt. v. 6.6.1977 - VIII ZR 323/75 -, GmbH-Rdsch. 1978, S. 171 f.; vgl. dazu auch oben S. 160 f.

3) Ob auf den Alleingesellschafter in seiner Eigenschaft als einziger Gesellschafter der Komplementär-GmbH oder in seiner Eigenschaft als einziger Kommanditist der Kommanditgesellschaft durchgegriffen werden kann, hängt davon ab, inwieweit ein Mißbrauch der juristischen Person bzw. ein "Organisationsfehler" des Alleingesellschafters vorliegt (vgl. hierzu FETSCH, Deutscher Notartag, S. 11, 149 ff. mit zahlreichen weiteren Nachweisen; KUHN, Ehrengabe für HEUSINGER, S. 203 ff., insbesondere S. 212 ff.; SERICK, S. 45). Diese Frage ist hier aber ohne besondere Bedeutung, da ein Haftungsdurchgriff jeweils dieselbe Person trifft.

er diese Gesellschaftsform mißbräuchlich (§ 826 BGB) verwendet¹⁾.

Hier erst wird die besondere Anfälligkeit der Einmann-GmbH & Co.KG für rechtsmißbräuchliches Verhalten relevant²⁾. Sie führt, wie dargestellt, nicht zur Unzulässigkeit dieses Gesellschaftstyps generell. Vielmehr zwingen die genannten Grundsätze aufgrund der Eigenart der Bildung der Einmann-GmbH & Co.KG nur zu einer wesentlichen Einschränkung der Trennung der beiden Vermögensmassen, wenn mit der Gesellschaft in Rechtsbeziehung getretene Dritte zu Schaden kommen³⁾.

Firmenrechtlich bestehen keine Bedenken, auch wenn die Einmann-GmbH & Co.KG eine abgeleitete normale Personalgesellschaftsfirma führt. Zwar wird in diesem Fall eine besonders große Diskrepanz zwischen Schein und Wirklichkeit gesehen und die Gefahr einer

-
- 1) Vgl. Ur. des BGH v. 4.5.1977 - VIII ZR 298/75 -, DB 1977, S. 1246. Hierbei kommen folgende Verhaltensweisen in Betracht: Gesetzesumgehung, Vertragsumgehung, Vertragsverletzung, fraudulöse Schädigung Dritter mit Hilfe der juristischen Person, Mischung des Privatvermögens des Alleingesellschafters mit dem Gesellschaftsvermögen (vgl. BGH, Urt. v. 13.7.1977 - I ZR 102/75 -, DB 1978, S. 1269), Unterkapitalisierung der Gesellschaft mit oder ohne gleichzeitiger Zuführung kapitaleretzender Gesellschafterdarlehn. Zu der Frage der Unterkapitalisierung, auf deren Problematik nicht eingegangen werden kann, vgl. insbesondere FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (138 ff.); KUHN, Ehrengabe für HEUSINGER, S. 203 (204 ff.); REINHARDT, Gesellschaftsrecht, S. 303 m.w.N.; H.P. WESTERMANN, Vertragsfreiheit, S. 284 ff.
 - 2) Durch §§ 130 a, 130 b, 177 a HGB sind Manipulationen erheblich eingeschränkt worden. Bei Überschuldung, einem Umstand, der in einer Gesellschaft mit voll haftenden natürlichen Personen als Gesellschafter keine Konkursantragspflicht auslöst, muß nicht nur Konkurs angemeldet werden, gegebenenfalls lebt auch die vom "Allein-Gesellschafter" nicht gewollte persönliche Haftung wieder auf.
 - 3) Vgl. RG, Urt. v. 30.11.1937 - VII 127/37 -, RGZ 156, S. 271 (277); Urt. v. 29.6.1942 - II 22/42 -, RGZ 169, S. 240 (248); BGH, Urt. v. 30.1.1956 - II ZR 168/54 -, BGHZ 20, S. 4 (11); Urt. v. 29.11.1956 - II ZR 156/55 -, BGHZ 22, S. 226 (230); Urt. v. 26.11.1957 - VIII ZR 301/56 -, BB 1958, S. 169; Urt. v. 14.12.1959 - II ZR 187/57 -, BGHZ 31, S. 258 (271); Urt. v. 4.7.1961 - VI ZR 84/60 -, BB 1961, S. 988 f.; LAG München, Urt. v. 8.5.1970 - 3 S a 594/64 -, GmbH-Rdsch. 1972, S. 31 f.; BAUMBACH-HUECK, Anhang nach § 34 Anm. 3 A; FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (139 ff.); KUHN, Ehrengabe für HEUSINGER, S. 203 (204 ff.); SUDHOFF, GmbH & Co., S. 47; ders., Personengesellschaften, S. 38. Zu allgemeinen Haftungsfragen vgl. KUHN, Ehrengabe für HEUSINGER, S. 203 ff.

Täuschung Dritter für sehr erheblich gehalten¹⁾). Jedoch können die sachlich interessierten Verkehrskreise durch eine zweimalige Einsicht in das Handelsregister erkennen, daß sich hinter der ganzen Kommandit-"Gesellschaft" nur eine einzige Person verbirgt. Denn jedenfalls gestattet die Bezeichnung der abgeleiteten Personalgesellschaftsfirma ohne weiteres die Einsichtnahme in den dieses Unternehmen betreffenden Teil des Handelsregisters; dem sind dann wiederum die nötigen Angaben über die als persönlich haftende Gesellschafterin fungierende GmbH zu finden und ermöglichen die Einsicht in deren Registerblatt.

3. Ergebnis

Zusammenfassend ist daher festzustellen, daß die Einmann-GmbH & Co.KG handelsrechtlich zulässig ist²⁾.

IV. Die steuerrechtliche Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co.KG

Auch steuerrechtlich ist der Alleingesellschafter in seiner Rechtspersönlichkeit von der Rechtspersönlichkeit der Komplementär-GmbH einerseits und von seiner Stellung als Kommanditist andererseits zu unterscheiden. Deshalb ist die Einmann-GmbH & Co.KG steuerrechtlich als grundsätzlich zulässig anzusehen³⁾.

Die Einmann-GmbH wird im Steuerrecht als selbständiges Rechtssubjekt anerkannt, wenn zwischen der GmbH und ihrem einzigen

1) HOWALDT, S. 55.

2) So im Ergebnis: BAUMBACH-DUDEN, § 161 Anm. 4 C; BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 32; BRÖNNER-BÜNZ, S. 50 f.; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 11; ders., GmbH-Rdsch. 1961, S. 216; PAULICK, Handbuch, Teil III Rdnr. 938; PETER, S. 339; SUDHOFF, GmbH & Co., S. 47; ZARTMANN-LITFIN, S. 220.

3) HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 25; ders., GmbH-Rdsch. 1961, S. 216; PAULICK, Handbuch, Teil III Rdnr. 938; PRIESE, BB 1953, S. 793 (794); SIMON v. SCHÖNFELD, S. 221. Vgl. auch BFH, Urt. v. 16.9.1958 - I 351/56 U -, BStBl. 1958 III, S. 462 (463); Urt. v. 14.3.1961 - I 224/60 U -, BStBl. 1961 III, S. 363 (364 f.).

Gesellschafter klare Rechtsverhältnisse bestehen¹⁾. Ist das durch Satzung oder Vertrag gewährleistet, so kann auch nichts dagegen einzuwenden sein, wenn der Alleingesellschafter der GmbH als natürliche Person Kommanditist der GmbH & Co.KG wird. Jedoch sind auch bei der Einmann-GmbH & Co.KG klare Rechtsverhältnisse zwischen der Komplementär-GmbH und der Kommanditgesellschaft auf der einen Seite und dem Alleingesellschafter auf der anderen Seite zu fordern. Dies bedeutet: Bei Rechtshandlungen muß zwischen dem Alleingesellschafter - der möglicherweise zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist- und den in der Einmann-GmbH & Co.KG verbundenen Gesellschaften (Komplementär-GmbH und Kommanditgesellschaft) scharf getrennt werden. Damit soll vermieden werden, daß vielleicht unrichtige tatsächliche Folgerungen gezogen werden. Für die Beurteilung der Frage, ob ein Vorfall dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen des Alleingesellschafters angehört, gibt es regelmäßig keinen anderen Anhaltspunkt als die Buchführung. Die Steuerbehörde muß sich notgedrungen in solchen Fällen an den äußeren Vorgang der Buchung halten, da der dem Rechtsgeschäft zugrundeliegenden Wille anders kaum zweifelsfrei festzustellen ist²⁾.

Gegen die steuerrechtliche Zulässigkeit der Einmann-GmbH & Co.KG bestehen also keine Bedenken, wenn zwischen ihr und dem Alleingesellschafter klare Rechtsverhältnisse bestehen.

Die Frage der Mitunternehmereigenschaft der Komplementär-GmbH ist nach den allgemeinen Kriterien zu beurteilen³⁾. Kann die GmbH nicht als Mitunternehmerin angesehen werden, weil sie beispielsweise von der Kapital-, Gewinn- und Verlustbeteiligung ausgeschlossen, ihre Nichtbeteiligung am Gesellschafts-

1) RFH, Urt. v. 8.5.1934 - I A 415/32 -, RStBl. 1934, S. 857 (859); Urt. v. 24.4.1934 - I A 30/33 -, RStBl. 1934, S. 861 f.; Urt. v. 26.2.1936 - VI A 141/36 -, RStBl. 1936, S. 682 f.; Urt. v. 12.1.1937 - I A 330/36 -, RStBl. 1937, S. 91 (92 f.).

2) Vgl. RFH, Urt. v. 8.5.1934 - I A 415/32 -, RStBl. 1934, S. 857 (859).

3) Vgl. dazu oben S. 92 ff.

kapital streng durchgeführt ist und auch keine starke Unternehmerinitiative für die GmbH & Co.KG entfaltet¹⁾, hat sie als persönlich haftende Gesellschafterin mit dem Schicksal der GmbH & Co.KG nichts zu tun. Sie stellt dann lediglich das Gerüst für eine in der Haftung voll beschränkte Personalgesellschaft dar. Die Konsequenz daraus wäre für die Einmann-GmbH & Co.KG folgende: Es fehlt steuerlich an der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zwischen der Komplementär-GmbH und dem einzigen Kommanditisten; damit fehlt die Grundlage, die GmbH steuerlich mit dem Geschick des "anderen" Gesellschafters zu verknüpfen. Die Einmann-GmbH & Co.KG ist dann steuerrechtlich als Einzelfirma zu behandeln; eine einheitliche Gewinnfeststellung²⁾ findet nicht statt³⁾, sondern eine Einzelveranlagung des Alleingesellschafters.

1) Vgl. genauer oben S. 95 f.

2) Vgl. dazu BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 56; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 289 ff.

3) FG Düsseldorf, Urt. v. 25.11.1963 - VII/63 K -, EFG 1964, S. 339 (341); BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 57; BRÖNNER-BÜNZ, S. 195 f.; vgl. auch SUDHOFF, GmbH-Rdsch. 1968, S. 111 (114 f.).

Viertes Kapitel

Die Einheitsgesellschaft

=====

I. Ausgangslage

Die Praxis zeigt, daß in der überwiegenden Zahl der GmbH & Co.KGen dieselben natürlichen Personen als Kommanditisten der umschließenden Kommanditgesellschaft und zugleich als Gesellschafter der persönlich haftenden GmbH beteiligt sind, und zwar meist im gleichen prozentualen Beteiligungsverhältnis. Dies erklärt sich daraus, daß die GmbH & Co.KG in sich zwei Gesellschaftsformen vereinigt, die rechtlich nicht miteinander identifiziert werden können; wirtschaftlich sind beide Gesellschaften häufig jedoch mehr oder weniger eine Einheit, da im Regelfall nur ein wirtschaftliches Unternehmen betrieben wird. Es liegt daher nahe, daß diese wirtschaftliche Einheit auch rechtlich angestrebt wird; denn ein wirtschaftlich einheitliches Unternehmen erfordert eine parallel laufende juristische Einheit. Dies läßt sich teilweise dadurch erreichen, daß die Verträge von der GmbH und der Kommanditgesellschaft weitgehend aufeinander abgestimmt und miteinander verkoppelt werden. Wegen der unterschiedlichen rechtlichen Organisation der Kommanditgesellschaft einerseits und der GmbH andererseits ist indessen eine Vereinheitlichung nicht möglich. Das gilt insoweit, als Formvorschriften, zwingende materielle Vorschriften des Handelsrechts im Hinblick auf die Kommanditgesellschaft und des GmbH-Rechts sowie Vorschriften in Frage stehen, die das Außenverhältnis betreffen. Beispielsweise sind die Gründungsvoraussetzungen, die Vorschriften über die Firmierung, die Kapitalausstattung sowie die Vertretung und Haftung nach außen nicht angleichbar. Dagegen können die das Innenverhältnis betreffenden gesellschaftsrechtlichen Regelungen mehr oder weniger stark aufeinander ausgerichtet werden. Es ist

allerdings umständlich und schwierig, die Gesellschaftsverträge aufeinander abzustimmen und die Beteiligungen an beiden Gesellschaften durch Zusatzvorschriften in einem von den Vertragsschließenden gewünschten Umfang miteinander zu verknüpfen; es ist nämlich mit der Erstellung von bloßen Standardverträgen, die sich mehr oder minder nur an die gesetzlichen Bestimmungen anschließen, nicht getan, um ein reibungsloses Nebeneinander der Beteiligungen innerhalb der GmbH & Co.KG zu gewährleisten und insbesondere die Überfremdung des als Einheit gedachten Gebildes durch geschickte Manöver einzelner Beteiligter zu verhindern¹⁾.

Das Problem, die Beteiligung an der Komplementär-GmbH mit der Kommanditbeteiligung an der GmbH & Co.KG zu verzahnen, stellt sich jedoch dann nicht, wenn die GmbH-Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft, die GmbH-Beteiligung also in das Vermögen der Kommanditgesellschaft überführt werden. In diesem Fall besteht für jeden der Gesellschafter nur noch eine einzige Beteiligung, nämlich die Kommanditbeteiligung an der GmbH & Co.KG, da die einzelnen Gesellschafter als solche nicht mehr an der Komplementär-GmbH beteiligt sind. Die Kommanditgesellschaft ist gesamthänderische Inhaberin der GmbH-Geschäftsanteile, die mit dem sonstigen Vermögen der Kommanditgesellschaft eine Einheit bilden. Die so entstandene Gesellschaftsform wird daher als "Einheitsgesellschaft"²⁾ bezeichnet.

Die Vertragspraxis hat sich diese Rechtsgestaltung vereinzelt zu eigen gemacht³⁾. Fundament der Einheitsgesellschaft ist dabei ganz überwiegend die GmbH & Co.KG, bei der die Kommanditisten gleichzeitig Inhaber der Anteile an der

1) Vgl. FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (115).

2) Dieser Ausdruck stammt - soweit ersichtlich - von SUDHOFF, GmbH & Co., S. 48.

3) Der Erwerb sämtlicher GmbH-Geschäftsanteile durch die Kommanditgesellschaft bietet sich gerade in den Fällen an, in denen die Kommanditgesellschaft ihren Verkauf über eine zu diesem Zweck eigens gegründete Verkaufsgesellschaft in Form der GmbH organisieren will.

Komplementär-GmbH sind und die Beteiligungsverhältnisse der Kommanditgesellschaft dem Verhältnis der GmbH-Anteile entsprechen.¹⁾ Ausgangspunkt für eine Einheitsgesellschaft ist in der Praxis aber auch der Fall, daß die Beteiligungen der Gesellschafter an der persönlich haftenden GmbH und an der Kommanditgesellschaft zueinander nicht im gleichen Verhältnis stehen.

Die Überlegungen und wirtschaftlichen Interessen für eine solche Rechtsgestaltung sind folgende²⁾: Die Komplementär-GmbH ist regelmäßig das technische Führungsinstrument des Unternehmens, während die Kommanditgesellschaft das Instrument ist³⁾, über das dem Unternehmen das Kapital zugeführt wird. Da die Macht der Kommanditisten in der Komplementär-GmbH sich danach richten soll, wieviel Kapital sie dem Unternehmen über ihre Kommanditeinlagen zur Verfügung gestellt haben, müssen die Beteiligung an der GmbH und die Kapitalbeteiligung an der Kommanditgesellschaft zueinander im gleichen Verhältnis stehen und miteinander genau abgestimmt sein. Um wirtschaftlich und rechtlich eine Unternehmenseinheit zu erreichen, in der die Macht der Kommanditisten faktisch Geltung erlangt, müssen die Beteiligungsverhältnisse gekoppelt werden.

-
- 1) Vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 161 Anm. 4 C; HUBER, S. 133. Diese Gesellschaftsform wird als "echte" GmbH & Co.KG bezeichnet oder als GmbH & Co.KG "im eigentlicher Sinne" (BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 21) oder "im engeren Sinne" (heute allgemeiner Sprachgebrauch; vgl. ZARTMANN-LITFIN, S. 219; PETER, S. 326; so schon CAHN, S. 1 f.). Derartige Bezeichnungen haben allerdings keine Aussagekraft, vgl. WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (17 f.).
 - 2) Vgl. dazu HUBER, S. 133 f.; MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1052); SIMON, DB 1963, S. 1209; SUDHOFF, GmbH & Co., S. 48.
 - 3) Die Bezeichnung "Kommanditgesellschaft" ist in diesem Zusammenhang nicht ganz richtig, weil zur Kommanditgesellschaft auch die GmbH gehört. Jedoch steht eine bessere Formulierung nicht zur Verfügung.

Dies geschieht eben dadurch, die die Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH auf die Kommanditgesellschaft als einzige Gesellschafterin übertragen werden. Auf diese einfache Weise wird eine vermögensmäßige Verklammerung zwischen GmbH-Beteiligung und Kommanditbeteiligung erreicht: Die GmbH-Geschäftsanteile werden als Bestandteil des Sondervermögens der Kommanditgesellschaft gesamthänderisch gebunden. Die Kommanditisten können über die Gesellschaftsanteile an der GmbH nicht mehr getrennt verfügen, sondern nur noch mittelbar durch Abtretung ihrer Kommanditbeteiligung, wozu sie der Zustimmung innerer Mitgesellschafter bedürfen (§ 719 BGB). Auf der Gesellschafterversammlung der GmbH ist nur ein einziger Gesellschafter vorhanden, nämlich die GmbH & Co.KG als Inhaberin der Geschäftsanteile. Im Erbfall teilen die Geschäftsanteile der GmbH im Vermögen der Kommanditgesellschaft das Schicksal der einzelnen Kommanditbeteiligung; sie werden als solche also nicht vererbt. Eine divergierende Entwicklung ist daher ausgeschlossen¹⁾. Das ist besonders wichtig für den Fall, daß an einer GmbH & Co.KG mehrere Gesellschafter oder Gesellschaftergruppen beteiligt sind, die möglicherweise auseinandergehende Interessen haben. Ein Gesellschafterwechsel läßt hier die von der Kommanditgesellschaft getragene GmbH in ihrem Bestande unberührt und die Machtverhältnisse innerhalb dieser GmbH richten sich stets ohne weiteres nach der Machtverteilung innerhalb der Kommanditgesellschaft²⁾. Durch die Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft wird demnach zwingend der Gleichlauf von GmbH-Geschäftsanteil und Kommanditbeteiligung erreicht.

1) Siehe dazu FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (116); SUDHOFF, GmbH & Co., S. 54 f.; ders., NJW 1967, S. 2181 (2182 f.).

2) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1052); SIMON, DB 1963, S. 1209.

Eine in der Praxis oft erwünschte Gleichschaltung in der Ausrichtung der gesetzlichen Regeln über GmbH und Kommanditgesellschaft kann allerdings auch auf vertraglichem Wege nicht vollständig erreicht werden¹⁾. Die Vertragspraxis ist jedoch bemüht, mit dem Ziel einer möglichst einheitlichen gesellschaftsrechtlichen Konzeption, die Lücken in der Verflechtung weitgehend zu schließen.

Zwar ist es überflüssig, in den Gesellschaftsverträgen die Abtretungs- und Vererbungsvorschriften einander anzugleichen, solange die Kommanditgesellschaft im Besitz der GmbH-Geschäftsanteile ist. Damit jedoch die Kommanditisten auf Vorgänge Einfluß nehmen können, die innerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes der Kommanditgesellschaft liegen, wird im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft ihre Einwirkungsmöglichkeit auf Gewinnverteilungsbeschlüsse, Beschlüsse über die Bildung von Rücklagen, die Bemessung von Abschreibungen und ähnlichem auf der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH geregelt²⁾. Das ist auch deshalb erforderlich, damit nicht die Geschäftsführer der GmbH in der Versammlung der GmbH andere Beschlüsse fassen als die Kommanditisten in der Versammlung der Kommanditgesellschaft; denn das Stimmrecht der Kommanditisten besteht weiter. Wird die Möglichkeit der Einflußnahme vertraglich geschaffen, dann sind die Kommanditisten in jeder Form in der Lage, das Unternehmen zu beherrschen³⁾. Andernfalls bleiben ihnen nur ihre

1) Vgl. SUDHOFF, GmbH & Co., S. 55.

2) FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (116).

3) In einem Fall lag einer Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin die GmbH war, folgender Sachverhalt zugrunde: A, Alleingesellschafter und zugleich einziger Geschäftsführer einer GmbH, handelte nicht im Sinne der Kommanditisten einer Finanzierungsgesellschaft. Unter dem Druck dieser Kommanditisten, die die Gesellschaft wirtschaftlich selbst führen und dafür sorgen wollten, daß A nicht weiterhin gegen ihre Interessen verstieß, übertrug dieser seine gesamten Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH auf die Kommanditgesellschaft. Zur selben Zeit änderten die Kommanditisten den Gesellschaftsvertrag der GmbH und den Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co.KG. A blieb nur deshalb Geschäftsführer

allgemeinen Überwachungsrechte nach § 166 Abs. 1 HGB. Es wird weiterhin dafür Vorsorge getroffen, daß ein einzelner alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nicht entgegen den für ihn im Innenverhältnis geltenden Bindungen ohne Zustimmung der Kommanditisten die GmbH-Geschäftsanteile an einen außenstehenden Dritten veräußern und damit nicht die eingetretene Verzahnung der Beteiligungen wieder beseitigen kann¹⁾. Die Vertragspraxis beachtet außerdem noch, daß nach den gesetzlichen Mehrheitsanforderungen die GmbH schon mit einer Mehrheit von 75 % aufgelöst werden kann²⁾, während bei der Kommanditgesellschaft für die Auflösung ein einstimmiger Beschluß erforderlich ist. Die Nichtbeachtung dieser unterschiedlichen gesetzlichen Regelung kann zur Folge haben, daß gegen

der GmbH, weil er den Kommanditisten Unterlagen und damit die Möglichkeit geben konnte, gegen ein Kreditinstitut vorzugehen. Dieses hatte nämlich zusammen mit A gegen die Interessen der Kommanditisten gearbeitet. Dem A wurden jedoch zwei neue Geschäftsführer zur Seite gestellt, von denen jeder allein für die GmbH zeichnen konnte. A konnte dies aber nur zusammen mit einem anderen Geschäftsführer.

- 1) Die Veräußerung der GmbH-Geschäftsanteile ist im Hinblick auf die Zweckbindung im Gesamthandsvermögen der GmbH & Co.KG ein Geschäft, das zwar der Zustimmung der Kommanditisten bedarf, da es über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Kommanditgesellschaft hinausgeht (vgl. BAUMBACH-DUDEN, § 164 Anm. 1 B; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 164 Anm. 3). Jedoch wäre eine solche pflichtwidrige Veräußerung wegen der nach außen unbeschränkbaren Vertretungsmacht der Komplementär-GmbH wirksam.
- 2) § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG ist dispositiver Natur. Deshalb kann die Satzung der GmbH dahingehend ausgestaltet werden, daß der Beschluß zur Auflösung der GmbH die Einstimmigkeit aller Gesellschafter erfordert. Damit wäre gewährleistet, daß insoweit die Abstimmungsvorschriften von GmbH und Kommanditgesellschaft über die Auflösung der Gesellschaft parallel laufen. Ebenso ist es natürlich möglich, den Abstimmungsmodus über die Auflösung der Kommanditgesellschaft im Gesellschaftsvertrag den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen der GmbH (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG) anzupassen.

den Widerstand einzelner Kommanditisten die Komplementär-GmbH durch Auflösung aus dem Verband der Kommanditgesellschaft ausscheidet¹⁾; dadurch würde der Bestand der GmbH & Co.KG selbst gefährdet, falls ein anderer eintrittswilliger, persönlich haftender Gesellschafter nicht vorhanden oder sein Eintritt unerwünscht ist²⁾.

Eine vollkommene Synchronisierung von GmbH-Beteiligung und Kommanditbeteiligung ist also durch die bloße Übertragung sämtlicher Geschäftsanteile an der GmbH auf die Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin die GmbH ist, nicht zu erreichen. Immerhin wird jedoch eine vermögensmäßige Verklammerung herbeigeführt, die im Hinblick auf Verfügungen unter Lebenden oder von Todes wegen die Beteiligung an der GmbH und die Kommanditbeteiligung eines einzelnen Gesellschafters zu einer "Quasi-Einheit"³⁾ zusammenfaßt.

Dies ist bereits ein beträchtlicher Vorteil. Werden daneben die noch offenen Lücken zwischen den GmbH-Vorschriften und den Vorschriften hinsichtlich der Kommanditgesellschaft im Sinne einer einheitlichen gesellschaftsrechtlichen Konzeption durch entsprechende Gesellschaftsverträge geschlossen, könnte die eigentliche wirtschaftliche Intention der Gesellschafter, nämlich die Einheitsgesellschaft - auf jedes Unternehmen verschieden abgestimmt -, auch juristisch nahezu perfekt herbeigeführt werden.

1) Vgl. SUDHOFF, GmbH & Co., S. 55 f.

2) Möglich ist auch, daß ein alleinvertretungsberechtigter geschäftsführender Kommanditist auf einer Gesellschafterversammlung der GmbH deren Auflösung wirksam beschließen kann. Dadurch würde eine Auflösung der GmbH & Co.KG erreicht, auch wenn die Mitkommanditisten einer solchen Maßnahme nicht zustimmten oder ihr sogar ausdrücklich widersprächen (vgl. FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111, 117 f.).

3) FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (118).

II. Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit

Es ist anerkannt, daß auch Personengesellschaften, obwohl sie strenggenommen nicht juristische Personen sind, auch Gesellschafter einer GmbH sein können¹⁾. Da es desweiteren zulässig ist, daß ein einzelner GmbH-Gesellschafter alle Geschäftsanteile einer GmbH erwerben kann²⁾, ist grundsätzlich auch eine Kommanditgesellschaft nicht gehindert, sämtliche Geschäftsanteile einer GmbH zu erwerben³⁾.

Die Übertragung sämtlicher GmbH-Geschäftsanteile auf eine Kommanditgesellschaft, deren Komplementärin eben diese GmbH ist, erscheint deshalb problematisch, weil die GmbH ihrerseits wiederum an der Kommanditgesellschaft beteiligt ist. Die Kommanditisten und die Komplementär-GmbH bilden als Kommanditgesellschaft eine Gesamthandsgemeinschaft. Erwerben nun die Mitglieder dieser Gesamthandsgemeinschaft - also Kommanditisten und GmbH - gemeinsam sämtliche Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH, wird diese selbst gesamthänderische Mitinhaberin aller an ihr bestehenden Geschäftsanteile. Es liegt demnach eine Art "wechselseitiger Beteiligung"⁴⁾ zwischen beiden Gesellschaften vor.

1. Die rechtliche Zulässigkeit des Erwerbes sämtlicher Geschäftsanteile der GmbH durch die GmbH & Co.KG als Problem der Gesamthandslehre

Daß die Komplementär-GmbH selbst (gesamthänderische) Mitinhaberin an einem Teil ihrer eigenen Geschäftsanteile werden kann, ergibt sich aus § 33 Abs. 1 GmbHG. Danach ist der

- 1) BAUMBACH-HUECK, § 2 Anm. 2 C; KLAUSS-MITTELBACH, S. 43; SCHILLING in HACHENBURG, § 2 Anm. 26; SCHOLZ, § 2 Rdnr. 6; a.A. nur C. FISCHER, S. 41.
- 2) Zu der Einmann-GmbH siehe oben S. 157 ff.; BAUMBACH-HUECK, Anh. zu § 34; SCHILLING in HACHENBURG, Anh. zu § 13; SCHOLZ, § 15 Rdnr. 60 ff.; SIMON-v.SCHÖNFELD, S. 221.
- 3) Vgl. OLG Frankfurt, Beschl. v. 3.12.1973 - 20 W 385/73 -, NJW 1974, S. 464.
- 4) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1054); ZARTMANN-LITFIN, S. 222.

Erwerb eigener Geschäftsanteile durch die GmbH grundsätzlich zugelassen¹⁾ und nur für den Fall ausgeschlossen, daß die Stammeinlage auf den Geschäftsanteil noch nicht vollständig eingezahlt ist²⁾. Wenn daher die GmbH selbst eigene Geschäftsanteile erwerben darf, muß sie erst recht eigene Anteile mittelbar über die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft besitzen dürfen. Fraglich ist jedoch, ob das auch für den Fall gilt, daß die Kommanditgesellschaft alle Geschäftsanteile ihrer Komplementär-GmbH erwirbt, ob also die GmbH gesamthänderische Mitinhaberin sämtlicher an ihr bestehender Geschäftsanteile werden kann.

Bei der Untersuchung dieser Frage soll von dem Fall - als Grundtypus - ausgegangen werden, daß GmbH und die umschließende Kommanditgesellschaft nach den allgemeinen gesetzlichen Vorschriften ohne vertragliche Sonderregelungen errichtet und sämtliche Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH, auf welche die Stammeinlage vollständig eingezahlt ist, in das Vermögen der Kommanditgesellschaft eingebracht wurden³⁾.

Über die Behandlung der von der Kommanditgesellschaft erworbenen Geschäftsanteile gehen die Auffassungen im Schrifttum auseinander⁴⁾.

-
- 1) Dies folgt daraus, daß die GmbH eine juristische Person ist und daß die Geschäftsanteile veräußerlich sind (§ 15 GmbHG); vgl. SCHOLZ, § 33 Rdnr. 1.
 - 2) Vgl. § 33 Abs. 1 GmbHG.
 - 3) Zu den Auswirkungen der Verbote der §§ 30, 31, 33 GmbHG auf die GmbH & Co.KG vgl. insbesondere FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (119 ff.); R. FISCHER, Aktuelle Probleme, S. 4 (5); IPPEN, S. 75 ff., 82 ff. m.w.N.; WINKLER, GmbH-Rdsch. 1972, S. 73 (79 ff.).
 - 4) Die Rechtsprechung hat zu diesem Problemkreis, soweit ersichtlich, noch nicht Stellung genommen.

- a) Gleichsetzung der Einheitsgesellschaft mit der Keimanngesellschaft

Nach der einen Meinung¹⁾ ist die rechtliche Lage beim Erwerb sämtlicher eigenen Geschäftsanteile durch die GmbH und bei der alle Geschäftsanteile der Komplementärin halten- den GmbH & Co.KG ähnlich. Deshalb sei der Fall der gesamt- händlerischen Mitinhaberschaft der GmbH & Co.KG an der GmbH dem Fall gleichzustellen, in dem eine GmbH ihre sämtlichen eigenen Geschäftsanteile selbst erwirbt. Somit sei die Ein- heitsgesellschaft als "Keimann-GmbH" zu behandeln²⁾.

Erwerbe nämlich die GmbH sämtliche eigenen Geschäftsanteile, so laufe das darauf hinaus, daß sie ihre Mitgliederversamm- lung beseitigen würde³⁾. Denn eine GmbH, die eigene Anteile

1) FETSCH, Steuerrecht, S. 18 f., S. 21 f. mit Fußn. 91; ders., Deutscher Notartag, S. 111 (125 f.); GONELLA, DB 1965, S. 1165 f.; HUBER, S. 134 ff. Vgl. auch GESSLER, BB 1968, S. 717 (719).

2) FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (126); GONELLA, DB 1965, S. 1165 (1166); HUBER, S. 136 ff. Daß die Einheits- gesellschaft selbst eine Keimanngesellschaft ist, läßt sich den Ausführungen von GONELLA, DB 1965, S. 1165 f., und HUBER, S. 134 ff., ausdrücklich nicht entnehmen. Zu- mindest wird jedoch folgendes gesagt: Die rechtliche Si- tuation und die rechtlichen Schwierigkeiten einerseits beim Erwerb sämtlicher eigener Geschäftsanteile durch die GmbH selbst und andererseits in dem Fall, in dem die An- teile der Komplementär-GmbH auf die Kommanditgesellschaft übertragen werden, sind gleich oder doch ähnlich (so auch FETSCH, a.a.O.).

Deshalb sind die Grundsätze über die Behandlung der "Keimann-GmbH" auch auf die Einheitsgesellschaft anzuwenden, da diese insoweit strukturell einer Keimanngesellschaft entspricht.

3) Die GmbH hat zwei Organe: einen Geschäftsführer und die Mitgliederversammlung. Keines dieser beiden Organe kann durch die Satzung beseitigt werden, vgl. RG, Urt. v. 11.10.1932 - II 482/31 -, RGZ 137, S. 305 (308 f.); BAUM- BACH-HUECK, § 45 Anm. 2; SCHMIDT in HACHENBURG, § 45 Anm. 46 und 54; SCHOLZ, § 45 Rdnr. 1. Es besteht insbesondere Einigkeit darüber, daß die Vorschrift des § 45 Abs. 2 GmbHG, nach der die Zuständigkeiten der Gesellschafter- versammlung beschränkt werden können, die Abschaffung der Gesellschafterversammlung als oberstes Gesellschaftsorgan nicht ermöglicht. Zwar können die Gesellschafter ihre Kompetenzen durch Satzungsänderung (§ 53 Abs. 1 GmbHG)

erwirbt, könne das Stimmrecht aus diesen Anteilen nicht ausüben (§§ 71 Abs. 6, 136 Abs. 2 AktG analog). Das Stimmrecht ruhe für alle gesellschaftseigenen Geschäftsanteile, weil die Gesellschaft durch eine Stimmabgabe nicht ihren Willen äußern könne - dieser Wille müsse ja erst durch die Abstimmung gebildet werden - und weil ferner der Erwerb eigener Anteile kein geeignetes Mittel sei, um den Einfluß der Verwaltung zu fördern¹⁾. Die Quelle des Stimmrechts sei das Mitgliedschaftsverhältnis, das die Beziehungen zwischen GmbH-Gesellschafter und GmbH regelt. Diese Quelle bestehe bei gesellschaftseigenen Geschäftsanteilen nicht mehr²⁾. Die GmbH habe damit keine Mitgliederversammlung mehr. Als einziges Gesellschaftsorgan bliebe der Geschäftsführer übrig. Dieser habe eine unentziehbare Rechtsposition, die nur durch Amtsniederlegung oder durch seinen Tod ende. Trete ein solcher Fall ein, besitze die Gesellschaft überhaupt keine Organe mehr, da keine Instanz vorhanden sei, die einen neuen Geschäftsführer bestellen könnte³⁾.

Diese Probleme, die der Erwerb aller eigenen Geschäftsanteile durch die GmbH zur Folge hätte, würden in ähnlicher Form auch dann auftreten, wenn die Kommanditgesellschaft, der die GmbH selber als Gesellschafterin angehört, als Gesamthandsgemeinschaft sämtliche Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH erwirbt. Die Komplementär-GmbH besitze nämlich in diesem Fall als gesamthänderische Mitinhaberin an dem Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft die volle Inhaberschaft an ihren eigenen Geschäftsanteilen, allerdings beschränkt durch die ebenfalls volle Inhaberschaft der Kommanditisten. Die Rechte aus den Geschäftsanteilen der GmbH

freiwillig beschränken; sie können aber nicht ihre "Kompetenz-Kompetenz" (HUBER, S. 134 Fußn. 61) beschneiden und bleiben deshalb immer oberstes Gesellschaftsorgan.

1) Vgl. statt aller SCHOLZ, § 33 Rdnr. 18; GONELLA, DB 1965, S. 1165.

2) GONELLA, DB 1965, S. 1165.

3) Vgl. dazu FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (123 f.); HUBER, S. 135.

müßten demnach von allen Gesellschaftern der GmbH & Co.KG - GmbH und Kommanditisten - gemeinsam ausgeübt werden. Da die GmbH als Komplementärin und einzige Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft kraft Gesellschaftsrechts zu deren Vertretung befugt sei, müsse aber eigentlich sie die Willensbildung der GmbH & Co.KG wahrnehmen, also das Stimmrecht für die Kommanditgesellschaft in der GmbH-Gesellschafterversammlung ausüben. Tue dies jedoch die GmbH, dann würde wiederum sie selbst die Rechte aus einem eigenen Geschäftsanteil ausüben, d.h. an ihrer eigenen Willensbildung mitwirken. Dazu sei sie indessen nicht mehr in der Lage, da sie mit Übertragung der Geschäftsanteile auf die GmbH & Co.KG auch ihre diesbezüglichen Stimmrechte verloren habe¹⁾. Das habe zur Folge, daß die Mitgliederversammlung der GmbH & Co.KG als deren Organ insgesamt funktionsunfähig sei²⁾. Als einziges Gesellschaftsorgan bliebe - wie beim Erwerb sämtlicher eigener Geschäftsanteile durch die GmbH - deren Geschäftsführer übrig, den aber die Kommanditisten nicht kontrollieren oder abberufen könnten. Sterbe er oder lege er sein Amt nieder, sei niemand vorhanden, der seinen Nachfolger ernennen könne, falls eine Nachfolgeregelung nicht getroffen sei. In Betracht komme nur eine Notbestellung über § 29 BGB³⁾. Die gesamthänderische Mitinhaberschaft der GmbH & Co.KG an der GmbH führe also letztlich zu denselben rechtlichen Schwierigkeiten wie bei Alleininhaberschaft einer GmbH an sich selbst. Daher müsse die Einheitsgesellschaft wie die "Keinmann-GmbH" behandelt werden, bei der eine Willensbildung von vorneherein nicht in Betracht komme und damit das Gesellschaftsvermögen zu einem stiftungsähnlichen Sondervermögen verselbständigt sei⁴⁾.

1) Genaugenommen "ruht" das Stimmrecht; es ist allgemein anerkannt, daß die GmbH aus eigenen Anteilen keine gesellschaftlichen Rechte ausüben kann; vgl. statt aller BAUMBACH-HUECK, § 33 Anm. 3 C.

2) GONELLA, DB 1965, S. 1165 (1166); HUBER, S. 136 f.

3) Siehe dazu FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (125 f.); HUBER, S. 137.

4) Zur Frage der Zulässigkeit der "Keinmann-GmbH" vgl. unten S. 198 ff.

- b) Keine Gleichsetzung der Einheitsgesellschaft mit der Keimanngesellschaft

Nach Auffassung eines anderen Teils des Schrifttums¹⁾ ist der Vergleich der Einheitsgesellschaft mit der Keimanngesellschaft verfehlt. Charakteristisch für die Keimanngesellschaft sei das Fehlen jeder natürlichen Person, die - unmittelbar oder mittelbar als Vertreterin einer anderen juristischen Person - die Mitgliedschaftsrechte ausüben und die Willensbildung für die Gesellschaft vornehmen könnte²⁾; das Ruhen des Stimmrechts sei nur eine Folge des Wegfalls eines Mitgliedschaftsverhältnisses³⁾.

Eine derartige Situation bestehe aber bei der Einheitsgesellschaft gerade nicht. Hier seien ja noch die Kommanditisten in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit vorhanden, die zusammen mit der Komplementär-GmbH von der GmbH & Co.KG umfaßt werden. Bei einer Auflösung und Liquidation der Kommanditgesellschaft würden natürliche Personen wieder unmittelbar Gesellschaftler der GmbH werden⁴⁾. Von der gesamthänderischen Mitgliedschaft der GmbH an der Kommanditgesellschaft her gesehen bestehe keine Norm, die zur Durchbrechung der formalen Selbständigkeit von GmbH einerseits und Kommanditgesellschaft andererseits zwingt⁵⁾. Die analoge Anwendung der

-
- 1) IPPEN, S. 43 f.; MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053 f.). Vgl. auch LEHMANN-DIETZ, S. 215; SUDHOFF, GmbH & Co., S. 48 ff.; ders., Aktuelle Probleme, S. 55 (67 ff.); WIETHÖLTER, Aktuelle Probleme, S. 11 (47 ff.).
- 2) Vgl. BAUMBACH-HUECK, § 33 Anm. 3 A; BRODMANN, § 33 Anm. 2 b; BUCHWALD, GmbH-Rdsch. 1958, S. 169 (171); FEINE, S. 424; SCHMIDT in HACHENBURG, § 33 Anm. 21; SCHOLZ, § 15 Rdnr. 64; SCHULER, GmbH-Rdsch. 1962, S. 114 (116).
- 3) IPPEN, S. 43.
- 4) IPPEN, S. 44.
- 5) MERTENS, NJW 1966, A. 1049 (1053); vgl. auch HESSELMANN, BB 1964, S. 1351 (1352); SIMON, DB 1963, S. 1209 (1210); SUDHOFF, GmbH & Co., S. 51.

Vorschrift des § 136 Abs. 2 AktG, die auch für die GmbH maßgeblich sei¹⁾, komme nicht in Betracht. Das Stimmrechtsverbot für eigene Gesellschaftsanteile und das Verbot seiner Umgehung mittels eines abhängigen Unternehmens zielen nicht auf die bei der Einheitsgesellschaft vorliegende Interessenlage ab: Zum einen sei ein Interessenkonflikt zwischen den Zielen der Gesellschaft und den Zielen einzelner Gesellschaftler nicht denkbar, der es geraten erscheinen lassen könne, den Gesellschaftern den vollen, ihrem Stimmrecht entsprechenden Einfluß zu versagen; auf der anderen Seite bestehe bei der Einheitsgesellschaft nicht die Gefahr, daß Verwaltungsorgane größeren Einfluß erhielten, der nicht mit einem entsprechenden kapitalmäßigen Risiko verbunden wäre²⁾. Daß eine Gesellschaft bei der Bildung ihres Willens nicht mitwirken könne, da sie einen Willen erst habe, wenn dieser gebildet sei³⁾, sei eine "formallogische Deduktion"⁴⁾. Diese entstamme einer Übertragung des psychologischen Willensbegriffs auf die Gesellschaft, was zumindest insofern nicht gerechtfertigt sei, als Gesellschaften auch Rechtsgelbilde ohne eigene Entscheidungsmacht sein könnten, die sich im gesellschaftsinternen Willensbildungsprozeß konkretisieren. Könne die Willensbildung für solche Gesellschaften besorgt werden, so komme es lediglich darauf an, daß überhaupt ein kompetenter Entscheidungsträger vorhanden sei⁵⁾.

Aus diesen Gründen entstehe mit dem Erwerb sämtlicher Geschäftsanteile der GmbH durch die GmbH & Co.KG nur eine wechselseitige Beteiligung zwischen GmbH und Kommanditgesellschaft und nicht eine unmittelbare Beteiligung der GmbH

1) Vgl. ZÖLLNER, S. 142 m.w.N.

2) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053).

3) Vgl. statt aller SCHOLZ, § 33 Rdnr. 18; GONELLA, DB 1965, S. 1165.

4) MERTENS, a.a.O.

5) MERTENS, a.a.O.; vgl. auch ZÖLLNER, S. 131: Die Entscheidung, ob aus eigenen Anteilen der Gesellschaft Rechte zuständen, lasse sich nicht begrifflich konstruktiv finden.

an ihren eigenen Anteilen. Die Einheitsgesellschaft sei daher rechtlich nicht als Keimanngesellschaft zu behandeln.

c) Stellungnahme

Für die Frage, ob die Grundsätze über die Behandlung der Keimann-GmbH auf die Komplementärin einer Einheitsgesellschaft anzuwenden sind, erscheint neben der Erörterung der anderen aufgeworfenen Gesichtspunkte ein Vergleich zwischen der rechtlichen und tatsächlichen Situation der Keimanngesellschaft und der Einheitsgesellschaft notwendig und zweckmäßig. Führt nämlich der Vergleich zu der Feststellung, daß offen liegende Parallelen oder sogar Übereinstimmungen zwischen diesen "Gesellschaften" bestehen, dann ist es nicht nur gerechtfertigt, sondern auch geboten, diese Frage zu bejahen.

Dafür ist es zunächst erforderlich, die Situation der Keimann-GmbH in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht aufzuzeigen.

aa) Die Lage bei der Keimann-GmbH

Die tatsächliche und rechtliche Situation bei einer Keimann-GmbH ist folgende: Das Gesellschaftsorgan der Mitgliederversammlung wird dadurch beseitigt, daß die Gesellschaft alle eigenen Geschäftsanteile selbst erwirbt. Es ruhen nämlich alle Stimmrechte, da eine GmbH, die eigene Anteile erwirbt, das Stimmrecht aus diesen Geschäftsanteilen nicht ausüben kann¹⁾. Durch den Wegfall der Gesellschafterversammlung wird auf längere Sicht gesehen auch das Gesellschaftsorgan des Geschäftsführers beseitigt. Zwar bleibt,

1) RG, Urt. v. 21.10.1921 - II 113/21 -, RGZ 103, S. 64 (66 f.); BAUMBACH-HUECK, § 33 Anm. 3 C; BRODMANN, § 33 Anm. 2; GONELLA, DB 1965, S. 1165 (1166); SCHMIDT in HACHENBURG, § 33 Anm. 16; SCHOLZ, § 33 Rdnr. 18 m.w.N.; ZÖLLNER, S. 142.

nachdem die GmbH keine Mitgliederversammlung mehr hat, der Geschäftsführer als einziges Gesellschaftsorgan zunächst übrig, und solange er amtiert, gibt es niemanden, der ihn kontrollieren oder abberufen kann. Stirbt er aber oder legt er sein Amt nieder, besitzt die Gesellschaft auch nicht mehr das Organ des Geschäftsführers, da es keine Instanz gibt, die seinen Nachfolger ernennen kann¹⁾. Wenn man die Funktion des Geschäftsanteils als Wertanteil in Betracht zieht, ist das Gesellschaftsvermögen zwar nicht der dinglichen Zuständigkeit nach, wohl aber im Hinblick auf die Wertzuordnung ohne Träger, ist also ein Inbegriff "subjektloser Rechte"²⁾. Niemandem steht ein Wertanteil am Gesellschaftsvermögen zu. Insoweit ist die Keimann-Gesellschaft ihrer rechtlichen Struktur nach eine Stiftung³⁾. Der Entzug der Träger des Gesellschaftsvermögens hat zur Folge, daß die Gesellschaft nicht liquidierbar ist. Denn es ist niemand vorhanden, der den Liquidationsbeschluß fassen kann; der Geschäftsführer ist hierfür nämlich unzuständig⁴⁾. Es gibt auch keine natürliche Person, an die ein Liquidationsüberschuß ausgekehrt werden kann⁵⁾.

1) Vgl. HUBER, S. 135. In Betracht kommen kann allenfalls eine Notbestellung über § 29 BGB, der auch für die GmbH gilt (vgl. BAUMBACH-HUECK, § 7 Anm. 3 B; SCHOLZ, § 6 Rdnr. 8; BGH, Urt. v. 6.10.1960 - II ZR 215/58 -, BGHZ 33, S. 189 (193 a.E.)). § 29 BGB bietet jedoch auch keine dauerhafte Lösung, da der Mangel letztlich nicht behoben werden kann.

2) HUBER, S. 135.

3) Vgl. HUBER, a.a.O.

4) SCHMIDT in HACHENBURG, § 45 Anm. 54.

5) Mit SCHOLZ, § 15 Rdnr. 64, und SCHMIDT in HACHENBURG, § 33 Anm. 21, ist hier ein Anfallrecht zugunsten des Fiskus analog §§ 45, 46 BGB anzunehmen. HUBER, S. 135 Fußn. 64, ist indessen der Auffassung, daß § 45 Abs. 3 BGB nur dann ein Ausweg sei, wenn die GmbH satzungsgemäß altruistische Zwecke verfolgte. Das kann jedoch nicht richtig sein: Wird die entsprechende Anwendung der §§ 45, 46 BGB hier grundsätzlich für zulässig erachtet, dann kann es nicht darauf ankommen, ob die GmbH ihrer Satzung nach eine erwerbswirtschaftliche Zielsetzung hatte oder nicht. §§ 45, 46 BGB analog greifen erst mit der Abwicklung der Gesellschaft ein. Sie verweisen nur auf die Auskehrung des übriggebliebenen Gesellschaftsvermögens, auf die es hier entscheidend ankommt. Welche Ziele die GmbH satzungsgemäß vor der Abwicklung verfolgte, kann daher in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen.

bb) Vergleich zwischen der Keinmann-GmbH und der Einheitsgesellschaft

Ein Vergleich zwischen der rechtlichen Situation der Keinmann-GmbH und der Einheitsgesellschaft und die Erörterung der weiteren anstehenden Fragen müssen sich danach auf folgende Gesichtspunkte konzentrieren: Einmal auf die Frage der Ausübung des Stimmrechts aus den von der GmbH & Co.KG erworbenen Geschäftsanteilen der GmbH, zweitens auf die Frage der Funktionsfähigkeit des Geschäftsführers als Gesellschaftsorgan und zum dritten auf die Fragen, die die Liquidierbarkeit und das Vermögen der Gesellschaft¹ betreffen.

(a) Die Stimmrechte aus den von der GmbH & Co.KG erworbenen Anteilen

Werden die Geschäftsanteile der GmbH auf die Kommanditgesellschaft übertragen, so werden diese nach §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2, 124 HGB, 718 BGB "gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter" der Kommanditgesellschaft. Gesellschafter dieser Kommanditgesellschaft sind die GmbH und die Kommanditisten. Diese werden gemeinsam Inhaber der Geschäftsanteile an der GmbH; die GmbH besitzt die volle Inhaberschaft an ihren eigenen Geschäftsanteilen beschränkt durch die ebenfalls volle Inhaberschaft der Kommanditisten. Die Anteile stehen also der GmbH und den kommanditisten grundsätzlich "zur gesamten Hand" zu¹⁾. Dies bedeutet nach § 719 Abs. 1 BGB folgendes: Kein Gesellschafter kann allein über "seinen Anteil" an den Geschäftsanteilen der Komplementär-GmbH verfügen; kein Gesellschafter kann seine Rechte aus diesen Anteilen gesondert ausüben. Vielmehr können nur alle Gesellschafter gemeinsam, also GmbH und Kommanditisten, die Befugnisse aus den gesamthändersich gebunden Geschäftsanteilen ausüben. Zwar ist bei einer GmbH & Co.KG die GmbH allein berufen, die Rechte und Pflichten der Kommanditgesellschaft wahrzunehmen; dazu gehört die Wahrnehmung der Rechte und Pflichten, die sich aus den der Kommanditgesellschaft gehörenden Geschäftsanteilen der GmbH ergeben, vor allem die Ausübung des Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung der GmbH. Jedoch

1) Vgl. PALANDT-THOMAS, § 719 Anm. 2, auch zur Bedeutung der gesamthänderischen Bindung insgesamt m.w.N.

ändert die Vertretung der Kommanditgesellschaft durch die GmbH nach § 170 HGB nichts daran, daß die Rechtsausübung durch alle Gesamthänder gemeinsam erfolgt.

Auch § 124 HGB, der über § 161 Abs. 2 HGB für Kommanditgesellschaften gilt, mithin auch auf die GmbH & Co.KG anzuwenden ist, vermag eine andere Beurteilung nicht zu rechtfertigen. § 124 HGB dient der Vereinfachung der Teilnahme am Rechtsverkehr mit Dritten insoweit, als diese Vorschrift die Kommanditgesellschaft von der Notwendigkeit befreit, den Erwerb von Rechten und das Eingehen von Verbindlichkeiten jeweils unter Aufführung aller in der Gesellschaft zusammengeschlossenen Gesamthänder zu vollziehen.

Gleichwohl bleiben auch bei der Kommanditgesellschaft, die als solche unter ihrer Firma Rechtsgeschäfte getätigt hat, die einzelnen Gesellschafter Gemeinschaft zur gesamten Hand. § 124 HGB begründet gerade nicht die Eigenschaft der Kommanditgesellschaft, also auch nicht der GmbH & Co.KG, als juristische Person¹⁾.

Es ist also unumgänglich, daß die Komplementär-GmbH als einer der Gesamthänder der sie tragenden Kommanditgesellschaft höchstselbst an der Willensbildung in eben ihrer eigenen Gesellschaft teilhat.

Andererseits darf die GmbH an den Abstimmungen in ihren eigenen Gesellschaftsversammlungen nicht teilnehmen, weil das Stimmrecht aus eigenen Geschäftsanteilen ruht. Das liegt daran, daß die Gesellschaft bei der Bildung ihres Willens nicht mitwirken kann, da sie einen Willen erst hat, wenn dieser durch eine Abstimmung gebildet ist²⁾. Der Vorwurf, das sei eine formallogische Deduktion, die aus der Übertragung des psychologischen Willensbegriffs auf die Gesellschaft gewonnen werde³⁾, trifft nicht zu. Quelle des Stimm-

1) Vgl. SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 8, 9; HUBER, S. 12 m.w.N.

2) So die herrschende Meinung und Rechtsprechung, vgl. SCHOLZ, § 33 Rdnr. 18 m.w.N.

3) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053); vgl. auch oben S. 184.

rechts ist nämlich das Mitgliedschaftsverhältnis, das die Beziehungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern regelt¹⁾. Gesellschaftseigene Geschäftsanteile vermitteln aber keine Mitgliedschaften mehr. Es mag sein, daß auch Rechtsgebilde ohne eigene im gesellschaftsinternen Willensbildungsprozeß konkretisierte Entscheidungsmacht de facto als Gesellschaften bezeichnet werden können²⁾. Daraus darf aber nicht gefolgert werden, daß dies auch de jure unzulässig ist, wenn nur überhaupt ein kompetenter Entscheidungsträger vorhanden ist³⁾.

Der von den Befürwortern einer Zulässigkeit der Einheitsgesellschaft erhobene Einwand, die Kommanditisten, wenn auch in gesamthänderischer Verbundenheit, seien immerhin vorhanden und in der Lage, jedenfalls faktisch, die Willensbildung der GmbH zu betreiben, geht an den gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten vorbei.

Ist eine Offene Handelsgesellschaft - und für eine Kommanditgesellschaft kann nichts anderes gelten - auch über § 124 HGB als solche rechtlich nicht befähigt, etwa die Stellung eines Prokuristen einzunehmen⁴⁾, so kann sie auch nicht fähig sein, die Position eines alleingeschäftsführenden Gesellschafters einer GmbH einzunehmen. Diesen Mangel dadurch ausgleichen zu wollen, daß man nunmehr statt der Kommanditgesellschaft nur noch auf die Kommanditisten abstellt, ist eine durch nichts zu rechtfertigende Umgehung gesellschaftsrechtlicher Konstruktionen und struktureller Eigenarten einer Personenhandelsgesellschaft.

Da also die GmbH das Stimmrecht aus gesellschaftseigenen Geschäftsanteilen nicht ausüben kann, besteht folgende Lage⁵⁾:

1) GONELLA, DB 1965, S. 1065.

2) Rechtlich ist das jedoch nicht möglich: Im Inneren mag eine Gesellschaft völlig weisungsgebunden sein, rechtlich muß sie aber ihre Selbständigkeit behalten.

3) Vgl. MERTENS, a.a.O. Selbst wenn dieser Auffassung gefolgt wird, so kann sie nur dazu führen, daß hier die GmbH und die Kommanditisten in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit als die kompetenten Entscheidungsträger angesehen werden müssen. Das wurde aber bereits festgestellt.

4) Vgl. WEIPERT in HGB-RGRK, § 124 Anm. 3; SUDHOFF, Personengesellschaften, S. 8; H. WESTERMANN, Handbuch, Teil I Rdnr.337.

5) Vgl. dazu HUBER, S. 137.

Die GmbH und die Kommanditisten gemeinsam sind nicht zur Ausübung des Stimmrechtes befugt, weil die GmbH an den Abstimmungen in ihrer eigenen Gesellschafterversammlung nicht mitwirken darf; das würde sonst darauf hinauslaufen, daß die Komplementär-GmbH an ihrer eigenen Willensbildung mitwirken würde.

Die Kommanditisten allein dürfen nicht das Stimmrecht ausüben; sie können nur zusammen mit der GmbH die Rechte aus den gesamthänderisch gebundenen Geschäftsanteilen ausüben. In der Gesamthandsgemeinschaft sind nämlich die zum Gesamtvermögen gehörenden Rechte nicht in rechnerische Anteile zerlegt, so daß eine getrennte Ausübung der Rechte, die zum Gesamtvermögen gehören, durch die einzelnen Gesamthänder nicht zulässig ist¹⁾. Nur alle Gesamthänder zusammen in ihrer organisatorischen Verbindung sind dazu befugt, diese Rechte auszuüben.

Das bedeutet, daß eine Gesellschafterversammlung der GmbH nicht abgewickelt werden kann. Das Gesellschaftsorgan der Mitgliederversammlung ist somit funktionsunfähig geworden. Damit liegt dieselbe Situation vor, die bei der Keimmann-GmbH besteht.

Daß die Komplementär-GmbH das Stimmrecht aus den von der GmbH & Co.KG erworbenen Geschäftsanteilen der GmbH nicht ausüben kann, ergibt sich auch aus § 136 Abs. 2 AktG analog. Diese Vorschrift ist in entsprechender Anwendung nach herrschender Auffassung jedenfalls für die GmbH maßgebend²⁾. Die Ansicht, das Stimmrechtsverbot für eigenen Geschäftsanteile und das Verbot, dies mit Hilfe eines abhängigen Unternehmens zu umgehen, zielt nicht auf die bei der Einheitsgesellschaft gegebene Interessenlage ab³⁾, verdient keine Zustimmung. Der Grund für das Verbot, Stimmrechte aus eigenen

1) Vgl. den Gesetzeswortlaut des § 719 BGB.

2) FRIELÄNDER, S. 138; MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053); RUTH, S. 78; SERICK, S. 113 ff.; ZÖLLNER, S. 142 m.w.N. Vgl. auch die Untersuchung dieser Frage bei IPPEN, S. 56 ff.

3) MERTENS, a.a.O.

Geschäftsanteilen auszuüben, liegt in einem möglichen Interessenkonflikt zwischen Gesellschaftern und Verwaltung. Nimmt nämlich die Geschäftsführung an der Willensbildung in der eigenen Gesellschafterversammlung teil, kann sie in die allein den Gesellschaftern vorbehaltenen Entscheidungsbefugnisse eingreifen. Dadurch würde die gesetzliche Zuständigkeitsverteilung zwischen Verwaltung und Gesellschaftern zugunsten der Geschäftsführung in unzulässiger Weise durchbrochen¹⁾. Die Verwaltung könnte sonst im Rahmen ihrer Geschäftsführungsbefugnisse eine Machtstellung einnehmen, die ihr nicht zukommt.

Wenn nun die Befürworter der Einheitsgesellschaft einwenden, eine analoge Anwendung des § 136 Abs. 2 AktG verbiete sich deshalb, weil die Interessenlage bei den Einheitsgesellschaften einen Interessenkonflikt zwischen der Gesellschaft und den Zielen der einzelnen Gesellschafter undenkbar erscheinen lasse, so geht dieses Argument an der wirtschaftlichen Wirklichkeit vorbei.

Auch bei der Einheitsgesellschaft kann die Möglichkeit eines Interessenkonflikts nicht ausgeschlossen werden. Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind in wirtschaftlicher und risikomäßiger Hinsicht die GmbH und die Kommanditisten in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit. Träger des unternehmerischen Risikos sind jedoch letztlich die Kommanditisten²⁾ als natürliche Personen. Die GmbH, die aber als solche Kapitalrisiko trägt, kann den vollen, ihrem Stimmrecht an sich zukommenden Einfluß in der Kommanditgesellschaft nicht ausüben. Die Frage, ob ein Interessenkonflikt zunächst inhaltlich denkbar ist, kann nur dann beantwortet werden, wenn man die Situation der Einheitsgesellschaft mit der einer "normalen" GmbH & Co.KG vergleicht. Soweit das Haftungsrisiko der Komplementär-

1) BARZ in AktG-Großkomm., § 71 Anm. 41; HAUPT-REINHARDT, S. 136; MÜLLER-ERZBACH, Handelsrecht, S. 44 und 210; WINTER, S. 59; ZÖLLNER, S. 131 ff.

2) Vgl. dazu IPPEN, S. 63.

GmbH in einer GmbH & Co.KG bisher wirtschaftlich zu bewerten war, hat insbesondere der Bundesfinanzhof auf den Maßstab "eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einer aus gesellschaftsfremden Personen bestehenden GmbH"¹⁾ abgestellt. Dieser Maßstab muß auch innerhalb einer Kommanditgesellschaft, vor allem aber für den Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH Verhaltensrichtschnur sein. Sind nun die Kommanditisten einer Einheitsgesellschaft letztlich als natürliche Personen Träger des wirtschaftlichen Risikos sowohl der GmbH als auch der Kommanditgesellschaft, so kann in ihren Personen in der Tat schwerlich ein Konflikt eintreten, der, wenn er sich innerhalb der Kommanditgesellschaft durch "Gesellschafter"-beschluß der Kommanditisten lösen läßt, nicht auch für die GmbH lösbar wäre. Allerdings darf nicht übersehen werden, daß die Komplementär-GmbH noch einen Geschäftsführer hat, der ja keineswegs mit einem der Kommanditisten oder den Kommanditisten personenidentisch sein muß. Dieser Geschäftsführer ist an den Entscheidungsmaßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers gebunden. Er hat die Interessen der von ihm vertretenen GmbH und gerade nicht nur die der GmbH & Co.KG wahrzunehmen. Ein möglicher Konflikt ist unter diesen Voraussetzungen also nicht ausgeschlossen. Er mag zwar in den (natürlichen) Personen der Kommanditisten nicht zum Tragen kommen, ist aber für die Geschicke der GmbH & Co.KG in Form der Einheitsgesellschaft umso mehr von Bedeutung, als er zu einem Machtzuwachs in der Person des GmbH-Geschäftsführers führen kann, indem dieser die Willensbildung in der von ihm vertretenen Gesellschaft allein bestimmt, obwohl die Kommanditisten letztlich das unternehmerische Risiko tragen.

1) BFH, Urt. v. 3.2.1971 - I R 51/66 -, BFHE 101, 501 = BStBl. 1971 II, S. 408; Urt. v. 27.1.1972 - I R 28/69 -, BFHE 104, 353 = BStBl. 1972 II, S. 320; Urt. v. 10.1.1973 - I R 119/70 -, BFHE 108, 183 = BStBl. 1973 II, S. 322; Urt. v. 19.3.1975 - I R 137/73 -, BFHE 116, 12 = BStBl. 1975 II, S. 722; zuletzt BFH, Urt. v. 3.2.1977 - IV R 122/73 -, GmbH-Rdsch. 1977, S. 186 f.

Das ist gerade der entscheidende Punkt für das Verbot, Stimmrechte aus gesellschaftseigenen Geschäftsanteilen auszuüben. Die Komplementär-GmbH darf daher nach § 136 Abs. 2 AktG in analoger Anwendung nicht die Stimmrechte aus den von der Kommanditgesellschaft erworbenen Geschäftsanteilen an der GmbH ausüben.

Unrichtig ist das Argument, rechtlich sei der Unterschied zur Situation bei der Keinmann-GmbH darin zu finden, daß im Falle der Einheitsgesellschaft die Kommanditisten ein berechtigtes Interesse an der Wahrnehmung des Stimmrechts aus den ihnen gesamthänderisch zustehenden Geschäftsanteilen der Komplementär-GmbH hätten¹⁾. Ein Interesse, insbesondere wirtschaftlicher Ausrichtung, ist ihnen ganz sicher nicht abzusprechen. Das wird gerade an dem Fall deutlich, an den FETSCH²⁾ anknüpft. Er geht von folgender Konstruktion aus:

Von mehreren Gesellschaftern einer Komplementär-GmbH übertragen nur diejenigen, die zugleich Kommanditisten sind, ihre Geschäftsanteile an der GmbH auf die Kommanditgesellschaft. FETSCH stellt im Hinblick darauf die Frage, ob die anderen Gesellschafter der GmbH als "Dritte" allein über das Schicksal der GmbH sollten bestimmen können, obwohl die Kommanditisten ein vorrangiges Interesse hieran haben müßten und über die Beteiligung an der Kommanditgesellschaft nach wie vor Mitinhaber der GmbH geblieben seien.

Sicherlich ist den Kommanditisten ein Interesse an der Ausübung des Stimmrechtes nicht abzusprechen. Dies ist jedoch nur ein tatsächlicher und kein rechtlicher Unterschied zwischen der Einheitsgesellschaft und dem Fall, daß die GmbH ihre sämtlichen eigenen Anteile selbst erwirbt. Die Stimmrechte aus den auf die Kommanditgesellschaft übertragenen Geschäftsanteilen

1) Vgl. FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (123); SUDHOFF, GmbH & Co., S. 51

2) FETSCH, a.a.O., Fußn. 1.

an der Komplementär-GmbH müssen nämlich aus den genannten Gründen ruhen. Damit können in der Mitgliederversammlung der GmbH nur die übrigen Gesellschafter der Komplementärin der Kommanditgesellschaft das Stimmrecht aus ihren Anteilen ausüben. Dies Ergebnis ist die Folge davon, daß eine "Art Einheitsgesellschaft" gebildet wird. Daß den Kommanditisten ein vorrangiges Interesse an der Bestimmung über das Schicksal der GmbH zustehen kann, ist für die rechtliche Situation nicht relevant. Ein Interesse, wenn es auch noch so gerechtfertigt ist, kann nicht dazu führen, daß zwingende Rechtsvorschriften außer acht gelassen werden.

Dafür, daß der Normalfall der Keinmanngesellschaft von dem Fall, in dem die GmbH infolge einer Beteiligung an einer sie tragenden Kommanditgesellschaft mittelbar an sich selbst beteiligt ist, rechtlich differenziert werden müsse, wird neben den bereits genannten Argumenten¹⁾ noch folgendes eingewandt²⁾: Im Falle einer Einmann-GmbH & Co.KG sei es unstreitig, daß der Alleingesellschafter aus den GmbH-Geschäftsanteilen das Stimmrecht ausüben könne. Wenn der Gesellschafter nunmehr diese Anteile in das Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft einbringe, sei es nicht einzusehen, warum er jetzt in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH nicht die gleichen Beschlüsse sollte fassen können.

Auch diese Argumentation kann nicht überzeugen. Daß die Einmann-GmbH & Co.KG und die Einheitsgesellschaft in diesem Zusammenhang rechtlich unterschiedlich behandelt werden müssen, liegt in ihren verschiedenen Gesellschaftsstrukturen begründet. Bei der Einmann-GmbH & Co.KG handelt es sich eigentlich um eine "Zweimann-Gesellschaft" ungeachtet der Tatsache, daß zwischen dem alleinigen Gesellschafter der GmbH und dem einzigen Kommanditisten Personenidentität besteht³⁾. Die Komplementär-GmbH, der Alleingesellschafter der GmbH, die Kommanditgesellschaft und der einzige Kommanditist sind formal

1) Siehe oben S. 183.

2) Dazu vgl. SUDHOFF, GmbH & Co., S. 51 f.

3) Vgl. oben unter "Die Einmann-GmbH & Co.KG", S. 164.

selbständig. Die formale Selbständigkeit kann der GmbH auf der einen Seite und der Kommanditgesellschaft auf der anderen Seite auch bei der Einheitsgesellschaft nicht abgesprochen werden. Das gelingt allerdings nur über die auf die Bedürfnisse des Rechtsverkehrs zugeschnittene Fiktion des § 124 HGB. Diese darf aber nicht dazu verleiten, die Kommanditgesellschaft auch im Verhältnis zu ihrer Komplementär-GmbH als völlig selbständige Rechtsperson zu behandeln. Wenn man zudem berücksichtigt, daß die Einheitsgesellschaft ihrem wirtschaftlichen Zwecke nach erst sinnvoll wird, wenn die gesamthänderische Bindung von GmbH und Kommanditisten auch der GmbH aufgedrängt wird, dann hat die formale Betrachtungsweise hinter einer den Strukturen der Kommanditgesellschaft als Personengesellschaft gerecht werdende Betrachtung zurückzustehen. Bei der Einheitsgesellschaft sind die formale Selbständigkeit der GmbH auf der einen Seite und der Kommanditgesellschaft auf der anderen Seite daher letztlich materiell aufgehoben. Der "Durchgriff"¹⁾ durch die Kommanditgesellschaft mit ihrer gesamthänderischen Verbundenheit der beteiligten Gesellschafter auf die Komplementär-GmbH und damit die "Deklarierung" der gesamthänderisch gebundenen Mitinhaberschaft als Alleininhaberschaft an sich selbst ist deshalb berechtigt.

Daß die Einheitsgesellschaft mit der Gesamthandslehre letztlich nicht mehr zu vereinbaren ist, wird von MERTENS²⁾ und SUDHOFF³⁾ verkannt. Es führt indessen kein Weg daran vorbei, daß §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 HGB, 718, 719 BGB nämlich

1) Vgl. MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053).

2) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053).

3) SUDHOFF, GmbH & Co., S. 51.

insoweit zwingende Normen sind, die diesen "Durchgriff" gebieten¹⁾. Eine weitere Norm dafür ist § 136 Abs. 2 AktG in entsprechender Anwendung²⁾. Überträgt bei einer Einmann-GmbH & Co.KG der Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH, der zugleich einziger Kommanditist ist, seine Geschäftsanteile an der GmbH auf die Kommanditgesellschaft, dann besteht eben das "Dilemma"³⁾, daß weder die GmbH und der einzige Kommanditist gemeinsam noch der Kommanditist allein zur Ausübung des Stimmrechtes befugt sind. Auch wenn der Kommanditist dieser "Einheitsgesellschaft einer Einmann-GmbH & Co.KG" zugleich Geschäftsführer der GmbH ist, so ändert dies am Ergebnis nichts, da die GmbH - und darauf kommt es entscheidend an - nicht imstande ist, die Rechte aus eigenen Geschäftsanteilen selbst auszuüben, und weil sie deshalb nicht an Abstimmungen in ihrer eigenen Gesellschafterversammlung teilnehmen darf.

Es kann daher festgehalten werden: Die Übernahme sämtlicher Anteile der GmbH durch eine Gesamthandsgemeinschaft, an der die GmbH beteiligt ist, führt dazu, daß das Gesellschaftsorgan der Mitgliederversammlung der GmbH funktionsunfähig wird. Das ist genau dieselbe Lage, die bei der Keinmann-GmbH besteht.

(b) Die Funktionsfähigkeit des Geschäftsführers der GmbH

Auch in einem weiteren Punkt, nämlich in der Frage der Funktionsfähigkeit des Geschäftsführers als Gesellschaftsorgan der Komplementär-GmbH, besteht zwischen der Lage bei der Keinmann-GmbH und der alle Geschäftsanteile der Komplementärin haltenden GmbH & Co.KG Übereinstimmung. Da die Kommanditgesellschaft notwendigerweise durch die Komplementär-GmbH - das bedeutet: durch den Geschäftsführer der GmbH -

1) Vgl. dazu oben S. 187 ff.

2) Vgl. dazu oben S. 190 ff.

3) HUBER, S. 137.

vertreten wird, muß bei der Einheitsgesellschaft der Geschäftsführer innerhalb der GmbH eine Doppelrolle übernehmen. Er ist sowohl Geschäftsführer der GmbH als auch einziger Repräsentant ihres einzigen Gesellschafters, nämlich der Kommanditgesellschaft. Damit ist der Geschäftsführer der GmbH nicht mehr von einer Gesellschafterversammlung, also vom Willen der Träger der GmbH-Geschäftsanteile abhängig. Solange der Geschäftsführer im Amt ist, gibt es niemanden, der ihn kontrollieren oder abberufen könnte; die Kommanditisten können dies nicht. Wenn der einzige Geschäftsführer stirbt oder sein Amt niederlegt, gibt es keine Instanz, die einen neuen Geschäftsführer bestellen könnte¹⁾. Eine etwaige Notbestellung über § 29 BGB bietet keine dauerhafte Lösung²⁾. Gerade diese Lage besteht auch bei der Keinmann-GmbH und soll durch das Verbot, das Stimmrecht aus eigenen Geschäftsanteilen auszuüben, vermieden werden³⁾.

(c) Die Liquidation der Komplementär-GmbH

Es gibt noch eine weitere Parallele zwischen der Keinmann-GmbH und der Einheitsgesellschaft, und zwar in der Frage der Liquidation der GmbH. Hier wie dort ist niemand vorhanden, der den Liquidationsbeschluß fassen könnte; der Geschäftsführer ist hierfür unzuständig⁴⁾. Bei der Einheitsgesellschaft können auch die Kommanditisten diesen Beschluß nicht fassen. Allerdings wären bei der Liquidation im Gegensatz zur Keinmanngesellschaft Personen, nämlich die Kommanditisten, vorhanden⁵⁾, an die ein möglicher Liquidationsüberschuß ausgekehrt werden könnte.

1) Vgl. FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (125 f.); HUBER, S. 137; SUDHOFF, GmbH & Co., S. 52.

2) Vgl. oben S. 186 mit Fußn. 1.

3) Ist kein Geschäftsführer vorhanden, wird die Gesellschaft nur durch Bevollmächtigte geführt, die nicht Organ der Gesellschaft sind, so laufen die Sanktionen der §§ 130 a, 130 b, 177 a HGB ins Leere, ein Umstand, den der Gesetzgeber sicherlich nicht gewollt hat.

4) SCHMIDT in HACHENBURG, § 45 Anm. 54.

5) Vgl. IPPEN, S. 44.

cc) Zwischenergebnis

Der Vergleich der rechtlichen und tatsächlichen Situation zwischen der Keinmann-GmbH und der Einheitsgesellschaft und die Erörterung von damit zusammenhängenden Gesichtspunkten haben gezeigt, daß hierbei offen liegende Parallelen und sogar Übereinstimmungen bestehen: Die Übernahme sämtlicher Geschäftsanteile der GmbH durch die Kommanditgesellschaft, an der die GmbH beteiligt ist, beseitigt das Gesellschaftsorgan der Mitgliederversammlung, auf längere Sicht gesehen auch das des Geschäftsführers. Das ist genau die Lage, die bei der Keinmann-GmbH besteht. Ebenso treten bei beiden "Gesellschaften" in Fragen, die die Liquidation betreffen, ähnliche Probleme auf.

Diese Übereinstimmungen und offen liegenden Parallelen rechtfertigen nicht nur, sondern führen sogar zwingend dazu, daß die Grundsätze über die Behandlung der Keinmann-GmbH auf die Komplementär-GmbH einer Einheitsgesellschaft anzuwenden sind.

d) Die Zulässigkeit der "Keinmann"-GmbH

Die Zulässigkeit der Keinmanngesellschaft ist danach zu beurteilen, ob der Erwerb des letzten eigenen Geschäftsanteils durch die GmbH nichtig ist oder nicht. Zu dieser Frage ist die Literatur in zwei Lager gespalten.

Zum einen¹⁾ hält man den Erwerb des letzten Anteils durch die Gesellschaft für unwirksam und damit schuldrechtlich und dinglich für nichtig; denn bei der Keinmanngesellschaft sei ein korporatives Leben nicht mehr denkbar, das Wesen der Gesellschaft werde verfehlt; die Gesellschaft werde

1) BAUMBACH-HUECK, § 33 Anm. 1; BRODMANN, § 33 Anm. 2 g; BUCHWALD, GmbH-Rdsch. 1958, S. 169 (171); FEINE, S. 423 ff.; HÖSEL, DNotZ 1958, S. 5 (7 mit Fußn. 10). Vgl. auch GONELLA, DB 1965, S. 1165 (1166); WILKE-KÖHLER, S. 157.

begrifflich unmöglich, da die Gesellschafter fehlten.

Die Übertragung dieser Ansicht auf die Komplementär-GmbH einer Einheitsgesellschaft hätte zur Folge, daß von der Nichtigkeit des Erwerbs des letzten Geschäftsanteils durch die GmbH & Co.KG auszugehen ist. Die Einheitsgesellschaft wäre damit gesellschaftsrechtlich überhaupt nicht konstruierbar.

Die zweite Auffassung¹⁾ hält den Erwerb des letzten Geschäftsanteils nicht für nichtig; der vorübergehende Erwerb aller eigenen Geschäftsanteile durch die GmbH sei vielmehr grundsätzlich zulässig. Dieser Zustand sei als provisorisches Zwischenstadium hinzunehmen; denn die Gesellschaft könne durch Geschäftsführer und möglicherweise durch Prokuristen handlungsfähig bleiben, und es könnte ihr gelingen, neue Gesellschafter zu finden, die Geschäftsanteile von ihr erwerben. Werde allerdings die Vereinigung aller eigenen Geschäftsanteile in der Hand der GmbH zum Dauerzustand, dann führe das zur Auflösung der Gesellschaft²⁾.

1) FRIELÄNDER, S. 71; SCHMIDT in HACHENBURG, § 33 Anm. 21; SCHOLZ, § 15 Rdnr. 64; SCHULER, GmbH-Rdsch. 1962, S. 114 (116). Vgl. auch FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (126); MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053); UNGER, S. 67.

2) Ein Teil des älteren Schrifttums (insbesondere HACHENBURG, Festschrift für COHN, S. 88 ff.; ders., GmbHG, 5. Aufl., § 33 Anm. 19; vgl. auch CRÜGER-CRECELIUS, § 15 Anm. 1) hat den Erwerb sämtlicher eigenen Geschäftsanteile durch die GmbH für zulässig erachtet und dazu ausgeführt, daß die Satzung die Bestellung der Geschäftsführer und eines Aufsichtsrates auch für die Zukunft regeln könne. Auf diese Weise sollte das Gesellschaftsvermögen zu einem stiftungsgleichen Sondervermögen verselbständigt werden, das nicht der im Zivilrecht vorgesehenen Staatsaufsicht (§§ 80 ff. BGB) unterlegen hätte. Diese Ansicht über die Zulässigkeit der Keimmann-GmbH hat sich jedoch nicht durchgesetzt, da in einer solchen Konstruktion eine "gewisse Überspannung" des Prinzips der juristischen Person gesehen wurde (vgl. BRODMANN, § 33 Anm. 2 b; FEINE, S. 423 ff.).

Die Keinmanngesellschaft ist danach nicht von vornherein ein gesellschaftsrechtliches "Unding". Sie muß, wenn sich nicht neue Gesellschafter finden, nur de facto daran scheitern, daß niemand mehr vorhanden ist, der kompetent und willens wäre, die Willensbildung für die Gesellschaft vorzunehmen. Es fehlt dann an einer natürlichen Person, die letztlich - und sei es auch nur mittelbar im Rahmen einer anderen juristischen Person - immer vorhanden sein muß, "um dem abstrakten Gebilde 'Gesellschaft' Leben einzuhauchen."¹⁾

Diese de-facto-Situation besteht jedoch auch bei der Einheitsgesellschaft. Zwar wären die Kommanditisten willens, die Willensbildung für die Komplementär-GmbH und damit für die Kommanditgesellschaft vorzunehmen. Sie sind dazu rechtlich aber nicht kompetent, selbst wenn die Träger der GmbH-Geschäftsanteile mit den Trägern der Kommanditanteile identisch sind.

Abgesehen davon folgt für die Einheitsgesellschaft nach dieser zweiten Ansicht, daß nach der Übertragung sämtlicher Geschäftsanteile der GmbH auf die Kommanditgesellschaft die Komplementär-GmbH "auflösungsreif"²⁾ ist. Denn bei der Einheitsgesellschaft ist nur ein dauernder Erwerb sämtlicher Anteile durch die Kommanditgesellschaft beabsichtigt und gesellschaftsrechtlich sinnvoll. Wie sich die Auflösung der Komplementär-GmbH auf die GmbH & Co.KG auswirkt, ist von den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages abhängig. Nur wenn dieser keine besondere anderweitige Regelung enthält, tritt infolge der Auflösung der Komplementär-GmbH auch die "Auflösung" der sie umschließenden Kommanditgesellschaft ein.

Es ist also folgendes festzuhalten: Nach der ersten Auffassung ist die Einheitsgesellschaft als gesellschaftsrechtliche Konstruktion undenkbar und unzulässig; unter Berücksichtigung der zweiten Auffassung ist diese Gesellschaft

1) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1054).

2) So SCHOLZ, § 15 Rdnr. 64.

zwar gesellschaftsrechtlich grundsätzlich zulässig, aber auflösungsreif¹⁾. Dies Ergebnis beruht allerdings auf der Prämisse der gesamten bisherigen Untersuchung, daß die Komplementär-GmbH und die zugehörige Kommanditgesellschaft lediglich nach den allgemeinen gesetzlichen Vorschriften ohne vertragliche Sonderregelung organisiert waren²⁾.

e) Abhilfe durch konstruktive Wege und vertragliche Sonderbestimmungen

Die Frage ist nun, ob und gegebenenfalls auf welche Weise die für die parallele Keinmann-GmbH typische Sachlage mit ihren Rechtsfolgen bei der Einheitsgesellschaft beseitigt werden kann. Der Kernpunkt liegt darin, daß die Kommanditgesellschaft ohne Mitwirkung der GmbH nicht fähig ist, die Gesellschaftsrechte in der Komplementär-GmbH auszuüben, daß aber die GmbH zur Mitwirkung bei der Ausübung der Gesellschaftsrechte nicht befugt ist. Wird hier wirksame Abhilfe geschaffen, dürfte das entscheidende Argument gegen die Einheitsgesellschaft ausgeräumt sein. Damit wäre auch gleichzeitig der Bereich von Bestellung, Abberufung und Kontrolle der Geschäftsführung in einer der körperschaftlichen Organisation entsprechenden Weise von der Geschäftsführung selbst gelöst.

Ausgangspunkt kann nur diejenige Auffassung sein, nach der die Einheitsgesellschaft nicht schon als gesellschaftsrechtliche Konstruktion unzulässig ist, sondern grundsätzlich - wenn auch nur für vorübergehende Zwecke - Bestand haben kann, aber insoweit auflösungsreif ist. Es geht daher letztlich um die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit die "Auflösungsreife" vermieden oder hinausgeschoben werden kann. Gelingt dies nicht, so kann eine Entscheidung darüber, welche der beiden gegensätzlichen Ansichten des

1) So könnte auch kurzfristig wieder die in § 130 a HGB geforderte Verantwortlichkeit eines organschaftlichen Vertreters hergestellt werden.

2) Siehe oben S. 179.

Schrifttums hinsichtlich der Zulässigkeit der Keinmanngesellschaft vorzuziehen ist, auf sich beruhen.

Um eine Ausübung des Stimmrechts in der Komplementär-GmbH in korrekter Weise zu erreichen, sind verschiedene Lösungsversuche zu erwägen.

aa) Das Argument der formalen rechtlichen Selbständigkeit der Kommanditgesellschaft

Zum einen wird dahingehend argumentiert, daß nicht die GmbH zusammen mit den Kommanditisten als Inhaberin der Geschäftsanteile anzusehen sei, sondern die rechtlich verselbständigte Kommanditgesellschaft¹⁾; die formale Selbständigkeit der Kommanditgesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern dürfe nicht aufgehoben werden²⁾. Damit wird geleugnet, daß die Ausübung der Gesellschafterrechte durch die Kommanditgesellschaft jedenfalls immer auch eine Rechtsausübung durch die Komplementär-GmbH selbst darstellt³⁾.

Ein Argument, das sich auf die "formale rechtliche Selbständigkeit" der Kommanditgesellschaft bezieht, ist angesichts der eindeutigen gesetzlichen Regelung der §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 HGB, 718 BGB⁴⁾ und im Hinblick darauf, daß die Personenhandels-gesellschaft nicht rechtsfähig ist⁵⁾, wenig stichhaltig. Die Kommanditgesellschaft besitzt zwar als Trägerin des Gesellschaftsvermögens eine Selbständigkeit, die der Selbständigkeit einer juristischen Person vergleichbar ist (§ 124 HGB)⁶⁾. Sie besitzt aber im Gegensatz zur rechtsfähigen Gesellschaft keine organisatorische Selbständigkeit; sie kann

1) SIMON, DB 1963, S. 1209.

2) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1053).

3) HUBER, S. 138.

4) Vgl. dazu oben S. 187 f.

5) Das ist einhellige Auffassung, vgl. HUBER, S. 12 m.w.N.

6) Siehe oben S. 188; vgl. dazu auch HUBER, S. 102 ff., 138 f.

nur handeln, indem alle Gesellschafter zusammenwirken, und zwar in der Weise, daß sie sich durch den Komplementär vertreten lassen. Die Komplementär-GmbH einer Kommanditgesellschaft, die ihrerseits sämtliche Geschäftsanteile dieser GmbH innehat, muß deshalb die Rechte aus den GmbH-Anteilen selbst wahrnehmen; da dies nicht zulässig ist, ist eine Wahrnehmung der Gesellschaftsrechte überhaupt nicht möglich¹⁾.

bb) Ausübung der nur auf die Kommanditisten entfallenden Stimmrechte

Ein zweiter Lösungsweg wird über folgende Konstruktion versucht: Zwar könne die Komplementär-GmbH ihr Stimmrecht bezüglich der Geschäftsanteile, die den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft zustehen, nicht ausüben; wohl aber seien die Kommanditisten in der Lage, das Stimmrecht der auf sie entfallenden Geschäftsanteile der GmbH auszuüben²⁾.

Diese Konstruktion zerlegt in unzulässiger Weise die den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft - also Komplementär-GmbH und Kommanditisten - gesamthänderisch zustehenden Geschäftsanteile. Die Kommanditisten dürfen allein nicht das Stimmrecht ausüben, da sie nur zusammen mit der GmbH die Rechte aus den gesamthänderisch gebundenen Geschäftsanteilen ausüben können³⁾.

cc) Ausübung der nur den Kommanditisten vermittelten Mitgliedschaftsrechte

Ein weiterer Lösungsversuch⁴⁾ geht zwar davon aus, daß die Geschäftsanteile allen Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft gesamthänderisch zustehen, sieht aber nur die GmbH gehindert, in ihrer eigenen Gesellschafterversammlung

1) Siehe hierzu die Ausführungen oben S. 187 ff., 190.

2) Vgl. HUBER, S. 139

3) Vgl. dazu oben S. 187 ff., 190.

4) Vgl. genauer HUBER, S. 139.

aufzutreten: Es würden nämlich die Mitgliedschaftsrechte ruhen, die durch die Mitgliedschaft an der GmbH der GmbH selbst - als Mitglied der Kommanditgesellschaft - vermittelt würden¹⁾; dagegen wären die übrigen Gesellschafter der GmbH & Co.KG, die Kommanditisten, befugt, die Mitgliedschaftsrechte an der GmbH auszuüben, insbesondere das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung der GmbH wahrzunehmen.

Diese Lösung ist aus zwei Gesichtspunkten nicht haltbar. Zum einen läuft sie auf eine unzulässige²⁾ Trennung des Stimmrechts vom Geschäftsanteil hinaus, da nur die Kommanditisten das Stimmrecht ausüben dürften, während die Geschäftsanteile allen Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft - also GmbH und Kommanditisten - gemeinsam zuständen. Zum anderen muß nach § 170 HGB eine Kommanditgesellschaft durch einen Komplementär vertreten werden. Kommanditisten können Rechte, die der Kommanditgesellschaft - und damit also allen ihren Gesellschaftern - zustehen, nur aufgrund einer Bevollmächtigung durch die Gesellschafter der Kommanditgesellschaft³⁾ ausüben, nicht aber kraft eigener Machtvollkommenheit⁴⁾.

dd) Übertragung der Wahrnehmung des Stimmrechts auf ein "Repräsentativorgan"

Ein vierter Lösungsversuch besteht darin, einen Aufsichtsrat oder Kommanditistenausschuß ins Leben zu rufen, dem als gesellschaftlichem "Repräsentativorgan" an Stelle der Gesellschafterversammlung der GmbH die Wahrnehmung des Stimmrechts bei der Komplementär-GmbH übertragen wird⁵⁾.

1) Vgl. GONELLA, DB 1965, S. 1165 (1166).

2) Die Abspaltung des Stimmrechts vom Geschäftsanteil ist nach ganz herrschender Ansicht unzulässig; vgl. statt aller WIEDEMANN, S. 276 ff. m.w.N.

3) Eine solche Bevollmächtigung kann entweder der Gesellschaftsvertrag vorsehen oder unabhängig davon von dem vertretungsberechtigten Komplementär erteilt werden.

4) Zum Ganzen siehe HUBER, S. 36 ff., 139.

5) Vgl. SUDHOFF, GmbH & Co., S. 53.

Zwar können einzelne Machtbefugnisse der Gesellschafterversammlung wie zum Beispiel die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer und Prokuristen (§ 46 Nr. 5, 7 GmbHG), die Feststellung der Jahresbilanz und die Verteilung des aus derselben sich ergebenden Reingewinns (§ 46 Nr. 1 GmbHG) einem nur aus Kommanditisten bestehenden Ausschuß oder Beirat übertragen werden¹⁾. Die Befugnis zur Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer kann sogar einem Aufsichtsrat eingeräumt werden, dem keine Gesellschafter angehören²⁾. Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß der Gesellschafterversammlung nur in einem Teilbereich Befugnisse genommen werden dürfen. Grundlegende Befugnisse der Gesellschafterversammlung stellen unübertragbare Rechte dar, die ihr nicht entzogen werden können; dazu zählen das Recht der Satzungsänderung, einschließlich der Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung (§ 53 GmbHG)³⁾, die Einforderung von Nachschüssen (§ 26 GmbHG)⁴⁾, die Auflösung der Gesellschaft (§ 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG)⁵⁾ und der Beschluß, durch den im Falle der Auflösung der Gesellschaft die Liquidation anderen Personen - sogenannte gekorene Liquidatoren - als den Geschäftsführern übertragen werden (§ 66 Abs. 1 GmbHG)⁶⁾.

-
- 1) Vgl. BAUMBACH-HUECK, § 46 Anm. 1; SCHMIDT in HACHENBURG, § 46 Anm. 13, 21 a; SCHOLZ, § 45 Rdnr. 1, § 46 Rdnr. 2, 6.
 - 2) Vgl. BGH, Urt. v. 21.12.1960 - VIII ZR 1/60 -, DB 1961, S. 467 (468); BAUMBACH-HUECK, § 46 Anm. 1 A; SCHMIDT in HACHENBURG, § 46 Anm. 21 a; SCHOLZ, § 46 Rdnr. 6, jedoch a.A. für die Abberufung der Geschäftsführer, vgl. § 38 Rdnr. 7.
 - 3) Vgl. BAUMBACH-HUECK, § 53 Anm. 2 A; SCHMIDT in HACHENBURG, § 53 Anm. 3; SCHOLZ, § 53 Rdnr. 14.
 - 4) Vgl. BAUMBACH-HUECK, § 26 Anm. 2 A; SCHMIDT in HACHENBURG, § 46 Anm. 1; SCHOLZ, § 46 Rdnr. 4.
 - 5) Vgl. BAUMBACH-HUECK, § 60 Anm. 3; SCHMIDT in HACHENBURG, § 60 Anm. 13; SCHOLZ, § 60 Rdnr. 5.
 - 6) Vgl. RG, Urt. v. 3.7.1934 - II 116/34 -, RGZ 145, S. 99 (104); BAUMBACH-HUECK, § 66 Anm. 2 B; SCHMIDT in HACHENBURG, § 66 Anm. 2; SCHOLZ, § 66 Rdnr. 4.

Die Schaffung eines bloßen Aufsichtsrates oder eines Kommanditistenausschusses würde also die wesentlichen Machtbefugnisse der GmbH-Gesellschafterversammlung, die wegen ihrer Wichtigkeit von der Möglichkeit einer Übertragung auf ein anderes Beschlußorgan ausgenommen wird, unverändert der Stimmrechtsausübung durch die Kommanditgesellschaft - also durch GmbH und Kommanditisten - überlassen, da ihr die Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH zustehen. Eine Übertragung der Rechte, die der GmbH-Gesellschafterversammlung nicht entzogen werden dürfen, würde zudem darauf hinauslaufen, daß das Stimmrecht unzulässigerweise vom Geschäftsanteil abgespalten würde.

- ee) Übertragung entziehbarer Machtbefugnisse auf Kommanditisten und deren Bevollmächtigung zur Stimmrechtsausübung

Denkbar ist noch folgender Versuch, das Stimmrechtsproblem zu lösen¹⁾. Er besteht darin, einen Kommanditistenbeirat oder Kommanditistenausschuß zu bilden, auf den - durch entsprechende Gestaltung des GmbH-Gesellschaftsvertrages - diejenigen Machtbefugnisse der GmbH-Gesellschafterversammlung übertragen werden, die ihr entzogen werden dürfen. Außerdem werden einzelne oder alle Kommanditisten²⁾, die dem Beirat oder Ausschuß angehören, generell bevollmächtigt, das Stimmrecht bei der GmbH auszuüben; das gilt insbesondere für den Bereich, in dem die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung der GmbH nicht durch die Zuständigkeit eines anderen Gremiums ersetzt werden kann.

Fraglich ist indessen, ob die Bevollmächtigung der Komman-

1) Siehe hierzu auch FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (127 f.); GONELLA, DB 1965, S. 1165 (1166); KNUR, DNotZ 1964, S. 702 (703 f.).

2) Eine Bevollmächtigung dritter Personen wäre bei der Zielsetzung der Einheitsgesellschaft nicht sinnvoll, da sonst die Möglichkeit der Gesellschafter, die Geschicke der Gesellschaft zu bestimmen, weitgehend von den gesellschaftsfremden Dritten verdrängt werden könnte.

ditisten, das Stimmrecht in der GmbH-Gesellschafterversammlung auszuüben, tatsächlich das Stimmrechtsproblem löst. Die Untersuchung dieser Frage soll von dem Fall einer GmbH & Co.KG ausgehen, in dem beispielsweise A und B die alleinigen Gesellschafter der GmbH und gleichzeitig die einzigen Kommanditisten sind und sie eine funktionsfähige Einheitsgesellschaft bilden wollen. Hierbei muß unterschieden werden zwischen der Bevollmächtigung von A und B vor und nach einer Übertragung der Geschäftsanteile der GmbH auf die Kommanditgesellschaft.

Nach dem Erwerb der GmbH-Geschäftsanteile durch die Kommanditgesellschaft ist eine Bevollmächtigung von A und B nicht mehr möglich. Die Rechte aus den Geschäftsanteilen der GmbH können nämlich nur von allen Gesellschaftern gemeinsam ausgeübt werden, also im Beispielsfall von der GmbH und den beiden anderen Gesellschaftern A und B. Deshalb sind die GmbH und die übrigen Gesellschafter (A und B) gemeinsam nicht zur Vollmachtgebung befugt, da die GmbH nicht imstande ist, die Rechte aus einem eigenen Geschäftsanteil auszuüben, insbesondere nicht an Abstimmungen in ihrer eigenen Gesellschafterversammlung mitwirken kann. A und B allein sind dazu nicht befähigt, weil sie nur zusammen mit der GmbH die Rechte aus den gesamthänderisch gebundenen Geschäftsanteilen ausüben dürfen.

Es könnte sich aber noch folgender Weg anbieten: Vor der Übertragung ihrer Geschäftsanteile an der GmbH bevollmächtigen sich A und B, die Rechte aus den ihnen jeweils zustehenden GmbH-Geschäftsanteilen auszuüben. Das kann jedoch nicht in der Weise geschehen, daß A und B sich selbst als Inhaber ihrer eigenen Anteile und aufgrund dieser Inhaberschaft bevollmächtigen; denn es ist schon begrifflich nicht möglich, daß der Inhaber eines Rechtes sich selbst zur Ausübung dieses Rechtes bevollmächtigt. Allenfalls kann hier eine "Überkreuz-Bevollmächtigung" in Betracht kommen und zwar dergestalt, daß A den B zur Wahrnehmung der Rechte aus den Geschäftsanteilen, die ihm - dem A -

zustehen, bevollmächtigt und umgekehrt. Das hätte allerdings die Konsequenz, daß im Stadium vor der Übertragung der Geschäftsanteile jeder Gesellschafter die Stimmrechte aus allen Geschäftsanteilen ausüben kann. Einmal könnte er die Stimmrechte aus eigenem Geschäftsanteil ausüben - denn durch eine erteilte Vollmacht würde dem Vollmachtgeber nicht das Recht genommen, selbst "zu stimmen" -, zum anderen kraft Vollmacht die Stimmrechte aus dem anderen Geschäftsanteil. Dies könnte dazu führen, daß ein Gesellschafter Beschlüsse herbeiführt ohne Mitwirkung des anderen Gesellschafters. Dem könnte aber damit abgeholfen werden, daß A und B die gegenseitigen Bevollmächtigung unter der Bedingung erteilen, daß sie erst mit der Übertragung der GmbH-Anteile in Kraft treten würde.

Abgesehen davon ist die Frage nur, ob diese aufschiebend bedingte, gegenseitige Bevollmächtigung noch Bestand hätte, wenn die GmbH & Co.KG die Geschäftsanteile der GmbH erwirbt. In diesem Zeitpunkt würden nämlich A und B ihre alleinige Inhaberschaft an den GmbH-Geschäftsanteilen verlieren, neue Inhaber dieser Anteile und damit Inhaber der Rechte aus diesen Geschäftsanteilen wären die GmbH und A und B (als Kommanditisten) in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit.

Da nur die Inhaber der Geschäftsanteile das Recht haben, die Vollmacht zu widerrufen, würde der Fortbestand der Bevollmächtigung von A und B bedeuten, daß sie nicht mehr widerrufen werden kann. Denn das Recht zum Widerruf stünde nur den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft - der GmbH und A und B als Kommanditisten - gemeinsam zu. Diese könnten jedoch die Vollmacht nicht widerrufen, da die GmbH nicht imstande wäre, Rechte aus eigenen Geschäftsanteilen auszuüben, und A und B als Kommanditisten ohne die GmbH dazu auch nicht befugt wären. A und B als ehemalige Vollmachtgeber könnten die Vollmacht nicht widerrufen, da sie nicht mehr alleinige Inhaber der Rechte

aus den GmbH-Geschäftsanteilen sein würden. Die "Überkreuzbevollmächtigung" würde also eine Unwiderruflichkeit der Vollmacht bedeuten.

Das wäre allerdings im Grunde sogar von A und B beabsichtigt, da eine solche Bevollmächtigung der einzige Weg sein könnte, die Auflösungsreife der GmbH & Co.KG zu verhindern und diese Gesellschaft lebensfähig zu erhalten.

Die Bevollmächtigung von A und B könnte indes im Augenblick der Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile auf die GmbH & Co.KG erlöschen. Da die Vertretungsmacht und damit die Vollmacht durch das Bürgerliche Gesetzbuch abstrakt gestaltet ist¹⁾, also ihr Bestand von dem ihm zugrunde liegenden Innenverhältnis gelöst ist, wäre ein Erlöschen der Vollmacht zunächst aus dem Inhalt der Vollmacht selbst zu bestimmen. Aus der gegenseitigen Bevollmächtigung durch A und B ließe sich gerade nicht entnehmen, daß die Vollmacht mit dem Erwerb der GmbH-Geschäftsanteile durch die Kommanditgesellschaft erlöschen sollte; denn die Vollmacht wäre ja eigens dafür erteilt worden, daß die GmbH nach der Übertragung der Geschäftsanteile nicht zum gesellschaftlichen Stillstand verurteilt wäre. Auch hätten sich durch den Erwerb der Anteile durch die GmbH & Co.KG die Umstände nicht gänzlich verändert, die bei der Begründung der gegenseitigen Bevollmächtigung für die geplante Ausübung der Rechte aus den Geschäftsanteilen gegeben gewesen wären; eine wesentliche Veränderung dieser Umstände würde nämlich die Vollmacht erlöschen lassen²⁾. Es kann weiterhin auch aus dem Umstand, daß die bevollmächtigten A und B zugleich Kommanditisten der GmbH & Co.KG sind, kein Grund für das Erlöschen der Vollmacht hergeleitet werden.

1) SCHULTZE-v.LASAU LX in SOERGEL-SIEBERT, vor § 164 Rdnr. 50 m.w.N.

2) Vgl. SCHULTZE-v.LASAU LX in SOERGEL-SIEBERT, § 168 Rdnr. 3.

Da sich über ein Erlöschen der Vollmacht weder etwas aus der Bevollmächtigung selbst noch aus den Umständen der geplanten Vertretertätigkeit ergäbe, wäre nach § 168 S. 1 BGB das Erlöschen der Vollmacht nach dem Rechtsgeschäft zu bestimmen, das ihrer Erteilung zugrunde läge. Die gegenseitige Bevollmächtigung von A und B würde enden, wenn die Vollmacht auf einem Gesellschaftsverhältnis beruhen und dieses mit der Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft enden würde¹⁾. Zwar wären A und B im Augenblick der gegenseitigen Bevollmächtigung Gesellschafter der GmbH, doch würde die Bevollmächtigung nicht auf einem Gesellschaftsverhältnis im Sinne der §§ 705 ff. BGB beruhen; außerdem wäre der Fortbestand der Gesellschaft von den Vollmachtgebern ja gerade beabsichtigt, um sie lebensfähig zu erhalten. Ein anderes Rechtsverhältnis, das der Vollmachtserteilung zugrunde liegen und mit dem Erwerb der GmbH-Anteile durch die GmbH & Co.KG enden würde, ist nicht ersichtlich.

Dennoch würde eine gegenseitige, aufschiebend bedingte Vollmacht von A und B im Ergebnis nicht die gewünschte Wirkung haben können. Denn würde die Vollmacht mit der Übertragung der Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft "in Kraft" treten, so liefе dies praktisch auf eine Abspaltung des Stimmrechts vom Geschäftsanteil hinaus. Mit dem Erwerb der Geschäftsanteile der GmbH erhielte die Kommanditgesellschaft zwar originär die Stimmrechte aus diesen Anteilen; diese Stimmrechte würden jedoch gleichzeitig mit dem Erwerb der Anteile durch die Kommanditgesellschaft und auf Dauer ruhen, da die Gesellschafter der Kommanditgesellschaft - also die GmbH, A und B - nicht imstande wären, diese wahrzunehmen. Mit der Übertragung der GmbH-Anteile auf die GmbH & Co.KG würden aufgrund der Vollmacht sozusagen "sekundäre Stimmrechte" entstehen;

1) Vgl. ERMAN-H. WESTERMANN, § 168 Rdnr. 5.

diese sekundären, aber ausübbareren Stimmrechte erhielten nur A und B. da andererseits die Vollmacht zugleich mit ihrem Entstehen unwiderruflich wäre, bestünde folgende rechtliche Situation: Die Kommanditgesellschaft wäre Inhaberin der "originären" Stimmrechte; diese würden dauernd ruhen, da die GmbH & Co.KG nie in der Lage wäre, sie auszuüben und damit als Inhaberin der Stimmrechte Einfluß auf die GmbH aufgrund dieser Rechte zu nehmen. Die einzigen, die praktisch alle Rechte aus den Geschäftsanteilen ausüben könnten, wären A und B aufgrund der Vollmacht, die ihnen nicht mehr entzogen werden könnte. Auch wenn die Vollmacht auf ein noch nicht ruhendes Stimmrecht vor Übertragung der Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft gestützt ist, führt sie rechtlich zu einer Trennung der Stimmrechte von den Geschäftsanteilen, die unzulässig ist. Deshalb könnte also eine gegenseitige befristete Vollmacht nicht die erwünschte Wirkung haben¹⁾.

Selbst wenn hierin keine Abspaltung des Stimmrechts vom Geschäftsanteil gesehen würde, so müßte die gegenseitige Vollmacht auf jeden Fall sogleich mit der Übertragung der GmbH-Anteile auf die Kommanditgesellschaft ruhen. Denn auf ein Stimmrecht, das sofort mit dem Erwerb dieser Anteile durch die Kommanditgesellschaft und auf Dauer ruhen würde²⁾, könnte keine wirksame Vollmacht gebaut sein. Ruht ein Stimmrecht, so kann auch nicht ein irgendwie Bevollmächtigter dieses Stimmrecht ausüben. Stimmrechte vermitteln den Inhabern der Geschäftsanteile, also den Trägern der Gesellschaft, die

1) Es kann hierbei dahingestellt bleiben, ob die Vollmacht mit der Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft überhaupt "in Kraft" träte, ob sie ruhte oder ob ihre Ausübung unwirksam bliebe. Falsch wäre jedenfalls die Fragestellung, ob wegen der Vollmacht überhaupt die Übertragung der GmbH-Anteile zulässig ist; denn die Vollmacht soll ja möglicherweise gerade das Mittel sein, mit dem eine funktionsfähige GmbH und damit eine funktionsfähige Einheitsgesellschaft sichergestellt werden.

2) Daß das Stimmrecht der GmbH in analoger Anwendung des § 136 Abs. 2 AktG ruhen muß, wurde oben S. 187 nachgewiesen.

Möglichkeit, "dem abstrakten Gebilde 'Gesellschaft' Leben einzuhauchen"¹⁾ und auf die Gesellschaft Einfluß zu nehmen. Wenn die Träger der Gesellschaft nicht dazu in der Lage sind, wenn die originären Stimmrechte also hier ruhten und die Vollmacht zu deren Wahrnehmung dagegen nicht, so würde das dazu führen, daß die wesentlichen und unübertragbaren Interna einer Gesellschaft auf ein Gremium von Personen (A und B) übertragen würden, das von den eigentlichen Trägern der Gesellschaft - nämlich der GmbH, A und B als Kommanditisten - wegen der unwiderruflichen Vollmacht nicht mehr kontrolliert werden könnte.

ff) Zwischenergebnis

Nach alledem gibt es - unter der Prämisse, daß die Einheitsgesellschaft vorübergehend Bestand haben kann, aber insoweit auflösungsreif ist - keine Möglichkeit, die Auflösungsreife der Einheitsgesellschaft zu verhindern und damit die für die parallele Keinmann-GmbH typische Sachlage mit ihren Rechtsfolgen bei dieser Gesellschaft zu beseitigen. Mit der Entstehung wäre also die Einheitsgesellschaft schon wieder auflösungsreif; ihre Entstehung würde sofort einen Auflösungsgrund bedingen.

Danach steht folgendes fest: In Anlehnung an die erste Ansicht des Schrifttums über die Behandlung der Keinmann-GmbH²⁾ käme die Einheitsgesellschaft als gesellschaftsrechtliche Konstruktion überhaupt nicht in Betracht; der Erwerb des letzten Geschäftsanteils der GmbH durch die Kommanditgesellschaft wäre nämlich nichtig. Unter Berücksichtigung der anderen Auffassung³⁾ würde die Bildung einer Einheitsgesellschaft sofort zu deren Auflösungsreife führen; ein dauerhafter Bestand dieser Gesellschaft wäre nicht möglich. Es wäre daher wenig sinnvoll, wenn nicht sogar unvernünftig, ein gesellschaftsrechtliches Gebilde zu schaffen, das mit seiner Entstehung schon wieder auflösungsreif wäre und aufgelöst werden müßte.

1) MERTENS, NJW 1966, S. 1049 (1054).

2) Vgl. oben S. 198.f.

3) Vgl. oben S. 199.

Nach beiden Auffassungen könnte also nie eine funktionsfähige Einheitsgesellschaft entstehen. Aus diesem Grunde soll es auch dahingestellt bleiben, welcher der beiden Ansichten zu folgen ist. Diese Streitfrage ist im Ergebnis hier nur theoretischer Natur und hat keine praktische Bedeutung.

2. Folgerung

Im Ergebnis ist folgendes festzustellen: Übernimmt die Kommanditgesellschaft sämtliche Geschäftsanteile der GmbH, die ihre eigene persönlich haftende Gesellschafterin ist, so kann das Stimmrecht in der GmbH nicht mehr in korrekter Weise ausgeübt werden. Die Übertragung der Anteile läuft auf die Beseitigung des Gesellschaftsorgans der Gesellschafterversammlung hinaus. Die Konsequenz davon ist, daß die GmbH nicht lebensfähig ist und damit auch die Kommanditgesellschaft keinen Bestand mehr haben kann. Deshalb bleibt die Transaktion ohne die erwünschte Wirkung, nämlich die Verklammerung der Beteiligung an der GmbH und der Kommanditbeteiligung. Die Untauglichkeit dieses Geschäfts beruht letztlich darauf, daß ein Ziel - sei es aus wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Gründen noch so verständlich - verfolgt wird, das in dieser Form nicht gebilligt werden kann. Das Problem, das gelöst werden soll, besteht darin, daß die Träger der Geschäftsanteile der GmbH nicht zwangsläufig mit den Trägern der Kommanditgesellschaft identisch sind und sich deshalb aus dem Nebeneinander von GmbH und Kommanditgesellschaft Unzuträglichkeiten ergeben können. Dies Problem soll durch eine Neutralisation der GmbH-Anteile gelöst werden. Wirtschaftlich gesehen sollen die GmbH-Anteile "niemandem" zustehen, so daß allein noch die Beteiligungsverhältnisse an der Kommanditgesellschaft maßgeblich sind¹⁾. Dieses Ziel ist jedoch nach geltendem Recht nicht zu erreichen.

1) Siehe hierzu insgesamt HUBER, S. 139.

III. Andere Lösungsmöglichkeiten

Für die Kommanditisten bleiben verschiedene Auswege, durch die sie sicherstellen können, daß ihre Beteiligung an der Komplementär-GmbH und ihre Kommanditbeteiligung stets die gleiche Höhe aufweisen und nicht auseinanderfallen können.

Zunächst bietet sich folgende Möglichkeit an: Die Kommanditisten gründen untereinander - ohne die GmbH - eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, in die sie ihre Geschäftsanteile an der GmbH als Gesamthandsvermögen einbringen¹⁾. Rechtlich bestehen hiergegen keine Bedenken²⁾. Es läßt sich auf diese Weise eine gesamthänderische Bindung der Geschäftsanteile erreichen, über die die Gesellschafter nur noch gemeinsam verfügen können. Im Gesellschaftsvertrag der BGB-Gesellschaft wird bestimmt, daß das Stimmrecht und die Gewinn- und Verlustbeteiligung sich genau nach dem Stimmrecht, der Gewinnbeteiligung und Verlustbeteiligung in der Kommanditgesellschaft richten. Weiterhin wird darin festgelegt, daß derjenige, der als Kommanditist ausscheidet, auch aus der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ausscheidet und wer als Kommanditist eintritt, auch Mitglied der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts wird. Damit ist die gewünschte Koordination der Beteiligung

-
- 1) Siehe dazu BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 40; FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (129 f.); SUDHOFF, NJW 1967, S. 2181 (2184).
 - 2) Daran, daß GmbH-Anteile als Gesamthandsvermögen in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingebracht werden können, besteht kein Zweifel; BAUMBACH-HUECK, § 18 Anm. 1; SCHILLING in HACHENBURG, § 18 Anm. 4 mit ausdrücklichem Hinweis auf den hier vorliegenden Fall der pool-Gesellschaft; SCHOLZ, § 18 Rdnr. 1 f. Nicht damit zu verwechseln ist die Frage, ob eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts "Gründer" einer GmbH sein kann (vgl. dazu BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, a.a.O.; SCHOLZ, a.a.O.).

an der GmbH und der Kommanditgesellschaft erreicht¹⁾.

Es darf bei dieser Lösung indessen nicht übersehen werden, daß die Einbringung der Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH in eine gesonderte bürgerlich-rechtliche Gesellschaft der Kommanditisten auch eine gewisse Komplizierung mit sich bringt: es bestehen mit der GmbH, der umschließenden Kommanditgesellschaft und der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts drei Gesellschaften nebeneinander und die Gesellschaftsverträge der Kommanditgesellschaft und der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft müssen zusätzlich untereinander angeglichen werden.

Eine andere Möglichkeit, die Beteiligung an der GmbH und die Kommanditbeteiligung zu synchronisieren, wäre, die Geschäftsanteile der Komplementär-GmbH und die Kommanditbeteiligungen in eine Holding-Gesellschaft einzubringen²⁾. Die Obergesellschaft wäre mithin alleiniger Gesellschafter der GmbH und alleinige Kommanditistin der GmbH & Co.KG. Die natürlichen Gesellschafter wären nur noch an der Holding beteiligt - die Zweispurigkeit der Beteiligungen wäre aufgehoben, so daß Probleme der Verzahnung mehrerer Beteiligungen sich nicht ergeben würden.

Dafür hat diese Gestaltung den Nachteil, daß auch sie den gesellschaftsrechtlichen Aufbau durch die Zwischenschaltung einer Holding-Gesellschaft kompliziert. Es gibt jedoch noch weitere Schwierigkeiten. Wird die Holding in Form einer

-
- 1) Diese Lösung könnte sich auch in den Fällen anbieten, in denen bereits sämtliche Geschäftsanteile an der GmbH auf die Kommanditgesellschaft übertragen worden sind. Voraussetzung dafür wäre, die Übertragung der GmbH-Anteile auf die Kommanditgesellschaft dahingehend auszulegen oder umzudeuten, daß die Kommanditisten gesamthänderische Inhaber der Anteile werden, wobei die Höhe ihrer Beteiligung an der Kommanditgesellschaft maßgeblich für ihre Beteiligung an den Anteilen ist (HUBER, S. 140).
 - 2) BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 41; FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (130 f.); SUDHOFF, NJW 1967, S. 2181 (2184).

Kapitalgesellschaft ausgestaltet, unterliegen die Erträge der GmbH & Co.KG - abgesehen von Fragen der Grunderwerbsteuer¹⁾ - der ertragsteuerlichen Doppelbelastung. Dieser Umstand allein dürfte deshalb schon in den meisten Fällen einen solchen Weg verbieten. Steuerlich gesehen wäre die Führung des Unternehmens in der Rechtsform einer reinen GmbH nicht "teurer". Die Holding als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zu organisieren, ist nicht möglich, da eine solche nicht Gesellschafterin einer Personalgesellschaft sein kann²⁾. Allerdings können eine Offene Handelsgesellschaft und eine Kommanditgesellschaft Gesellschafterin einer Kommanditgesellschaft sein³⁾. Dafür wird aber zwingend der Betrieb eines Handelsgewerbes gefordert. Hierzu rechnen nicht diejenigen Gesellschaften, die sich nur mit der Verwaltung von Vermögen befassen⁴⁾. Eine Obergesellschaft dieser Art läßt sich daher nicht in Form einer Offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft begründen⁵⁾.

Der relativ einfachste Ausweg aus den juristischen Schwierigkeiten, die sich bei der Verkoppelung von GmbH und Kommanditgesellschaft ergeben, dürfte es sein, durch eine entsprechende Gestaltung des Gesellschaftsvertrages der umschließenden Kommanditgesellschaft einerseits und der Satzung der Komplementär-GmbH andererseits die erstrebte

-
- 1) Vgl. dazu genauer BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 41
 - 2) Dies ist allgemeine Ansicht: BAUMBACH-DUDEN, § 161 Anm. 2 A, § 105 Anm. 1 D; FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 28; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 27.
 - 3) BAUMBACH-DUDEN, § 161 Anm. 2 A; FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 27; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 27. Siehe auch oben S.
 - 4) BAUMBACH-DUDEN, § 105 Anm. 3 B; FISCHER in HGB-Großkomm., § 105 Anm. 12; SCHLEGELBERGER-GESSLER, § 105 Rdnr. 10.
 - 5) Vgl. SUDHOFF, NJW 1967, S. 2181 (2184).

Parallelisierung der Beteiligungen in der Hand der natürlichen Gesellschafter sicherzustellen¹⁾. Die erforderlichen vertraglichen Regelungen hierzu lassen sich in zwei Gruppen aufteilen: einmal in solche Maßnahmen, die die rechtliche Existenz und Ordnungsstrukturen beider Gesellschafter wechselseitig annähern sollen (also Regelungen über Zeitdauer, Auflösungsklage, Auflösungsbeschluß, Ausschließung, Änderung des Gesellschaftsvertrages und sonstige Gesellschaftsbeschlüsse); zum anderen in solche Maßnahmen, die auf eine Vereinheitlichung der einzelnen Beteiligungen im privaten Bereich abzielen (also Regelungen, die die Kündigung durch einen Gesellschaftergläubiger, den Konkurs eines Kommanditisten, die Abtretung von Beteiligungen und den Tod eines Gesellschafters bzw. die Nachfolge betreffen)²⁾.

Die Verträge in dieser Form aufeinander abzustimmen, ist zwar umständlich, bietet aber eine ausreichende Lösung des "Verklammerungsproblems".

IV. Die steuerrechtlichen Auswirkungen des Erwerbes der GmbH-Anteile durch die GmbH & Co.KG

Es ist zwar gesellschaftsrechtlich unmöglich, eine funktionsfähige Einheitsgesellschaft zu errichten. Dennoch ist davon auszugehen, daß in der Praxis solche Gesellschaften existieren. Außerdem besteht die Gefahr, daß weitere GmbH & Co.KGen mit dieser Gesellschaftsstruktur gegründet werden, zumal der überwiegende Teil des Schrifttums³⁾

-
- 1) Siehe hierzu BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 34 ff.; FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (131 ff.); SUDHOFF, GmbH & Co., S. 56; ders., NJW 1967, S. 2181 f.
 - 2) Zu den vertraglichen Regelungen im einzelnen vgl. BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 34 ff.; FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (131 ff.); SUDHOFF, NJW 1967, S. 2181 f.
 - 3) FETSCH, Deutscher Notartag, S. 111 (129); ders., Steuerrecht, S. 21 ff.; GESSLER, BB 1968, S. 717 (719); IPPEN, S. 89; MERTENS, NJW 1966, S. 1049 ff.; SIMON, DB 1963, S. 1209 f.; SUDHOFF, Aktuelle Probleme, S. 55 (67 ff.); ders., GmbH & Co., S. 48 ff. Kritisch BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES, GmbH & Co., S. 32 f.,

die Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft für zulässig hält und der Bundesgerichtshof zu dieser Frage noch nicht Stellung genommen hat. Aus einer gesellschaftsrechtlichen Unzulässigkeit folgt zudem nicht die steuerrechtliche Unzulässigkeit. Es besteht daher für die Finanzverwaltung das Problem, wie eine Einheitsgesellschaft steuerrechtlich zu behandeln ist. Finanzgerichte haben sich dazu - soweit ersichtlich - noch nicht geäußert. Es stellt sich damit die Frage, wie sich der Erwerb der GmbH-Geschäftsanteile durch die Kommanditgesellschaft steuerrechtlich auswirkt.

1. Die GmbH-Anteile im Betriebsvermögen der GmbH & Co.KG

Die GmbH-Geschäftsanteile sind zum notwendigen Betriebsvermögen der GmbH & Co.KG zu rechnen, wenn sie zivilrechtlich als Einlage in das Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft überführt worden sind; dies gilt auch für die Fälle, in denen die einzige Funktion der GmbH in der Vertretung der Kommanditgesellschaft besteht¹⁾. Denn

-
- 1) Dies ist unstreitig, vgl. FETSCH, Steuerrecht, S. 21; HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 281. Streit besteht indessen über die Frage, ob die Geschäftsanteile an der GmbH notwendiges Betriebsvermögen der GmbH & Co.KG sind, soweit diese den Kommanditisten der GmbH & Co.KG gehören. Das wird bejaht vom Bundesfinanzhof, Urt. v. 15.11.1967 - IV R 139/67 -, BStBl. 1968 II, S. 152 (160) und Urt. v. 27.5.1970 - III 244/65 -, BStBl. 1970 II, S. 734 (vgl. auch BVerfG, Beschl. v. 15.7.1969 - 1 BvR 457/66 -, DB 1969, S. 1441 ff.); NISSEN, DB 1971, S. 2226 b (2231); SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1969, S. 1904 (1905), allerdings nur für den Fall, daß die GmbH keinen eigenen unabhängigen Geschäftsbetrieb hat. Von der Literatur wird diese Auffassung fast einhellig abgelehnt, vgl. BARTH, GmbH-Rdsch. 1969, S. 14 f.; ders., GmbH-Rdsch. 1969, S. 73 f.; FELIX, DStR 1964, S. 339 (340); FETSCH, Steuerrecht, S. 25; GLADE, GmbH-Rdsch. 1969, S. 46 f.; HERRMANN-HEUER, § 4 EStG Anm. 7; HEYDEN, DB 1968, S. 2191 (2192); HÖRSTELFETT, DB 1968, S. 1833 ff. Vgl. dazu ausführlich HESSELMANN, Handbuch, Rdnr. 281 ff. Die Finanzverwaltung folgt verständlicherweise der Auffassung des Bundesfinanzhofes.

grundsätzlich stellt alles, was bürgerlich-rechtlich zum Vermögen einer Kommanditgesellschaft gehört, Betriebsvermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes dar¹⁾. Anders ist es nur bei Wirtschaftsgütern, deren außerbetriebliche Beziehung sich notwendig aus den Umständen ergibt. Dann liegt steuerrechtlich ein sogenanntes notwendiges Privatvermögen vor, und zwar trotz des entgegenstehenden Willens des Kaufmanns, der in der Übertragung zum Ausdruck kommt²⁾.

Eine solche notwendige Beziehung zum privaten Rechtskreis der Gesellschafter weisen die Geschäftsanteile an der GmbH im Vermögen der Kommanditgesellschaft nicht auf. Ihr Charakter biete keinen Ansatzpunkt, um die betriebliche Zweckbestimmung, die sich in der vermögensrechtlichen Bindung ausdrückt, aufgrund anderer Umstände als aufgehoben zu betrachten. Geschäftsanteile an der persönlich haftenden GmbH stellen daher im Besitz der GmbH & Co.KG ohne Einschränkung notwendiges Betriebsvermögen dar.

Die einzige steuerliche Auswirkung davon ist, daß die Kommanditisten einer GmbH & Co.KG, die Inhaberin sämtlicher Geschäftsanteile ihrer persönlich haftenden Gesellschafterin ist, aus der Gesellschaft nur noch Einkommen aus Gewerbebetrieb haben (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 EStG i.V. mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Voraussetzung hierfür, daß die GmbH & Co.KG einen Gewerbebetrieb unterhält und die Kommanditisten Mitunternehmer sind, ist regelmäßig gegeben³⁾. Der von der

1) BECKER, S. 821; FETSCH, Steuerrecht, S. 21 m.w.N.; RÖMER, DB 1958, S. 1082.

2) Vgl. BLÜMICH-FALK, § 4 EStG Anm. 12; FETSCH, Steuerrecht, S. 21 m.w.N.

3) Vgl. BFH, Urt. v. 17.3.1966 - IV 233, 234/65-, BStBl. 1966 III, S. 171 (172 ff.); HESSELMANN, Handbuch, S. 122. Ausnahmsweise ist eine Mitunternehmerschaft trotz Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister zu verneinen, wenn eine abweichende Beurteilung aus gewichtigen, insbesondere aus wirtschaftlichen Gründen geboten erscheint; das kann besonders bei Familiengesellschaften der Fall sein, vgl. BFH, Urt. v. 22.1.1970 - IV R 178/68-, GmbH-Rdsch. 1970, S. 187 f.

Zu der Frage, ob die Kommanditisten noch als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) anzusehen sind, wenn sie lediglich die GmbH-Geschäftsanteile als Hafteinlage in das Gesellschaftsvermögen einbringen, vgl. unten S. 220 ff.

GmbH ausgeschüttete Gewinn ist nicht bei den einzelnen Kommanditisten als Einkommen aus Kapitalvermögen direkt zu erfassen¹⁾, sondern muß in den Betriebsvermögensvergleich zur steuerlichen Gewinnermittlung der Kommanditgesellschaft einbezogen werden (§ 4 EStG). Er beeinflusst den durch die einheitliche Gewinnfeststellung zu ermittelnden Gewinn oder Verlust der Kommanditgesellschaft und damit auch den Gewinn- oder Verlustanteil, der auf die einzelnen Kommanditisten als Mitunternehmer der GmbH & Co.KG entfällt.

Eine Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile durch die Kommanditisten an dritte Personen ist als Entnahme im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu beurteilen. Im Falle einer Veräußerung des von der GmbH & Co.KG betriebenen Unternehmens muß der Wert der GmbH-Anteile zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 16 EStG mit herangezogen werden; das gleiche gilt, wenn nur ein Kommanditanteil veräußert wird (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)²⁾.

2. Kommanditisten als Mitunternehmer bei Hafteinlagen bestehend nur aus GmbH-Anteilen

Bringen die Kommanditisten nur die GmbH-Geschäftsanteile als Hafteinlage in das Gesellschaftsvermögen der Kommanditgesellschaft ein, kann ihre Stellung als Mitunternehmer zweifelhaft sein (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG), wenn auch die Beteiligung am Betriebsvermögen der Gesellschaft nicht in allen Fällen notwendige Voraussetzung für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft ist³⁾. Denn Mitunternehmerschaft liegt nur bei echter Risikoteilnahme vor⁴⁾. Werden nur die

1) So wäre es bei Gewinnausschüttungen einer GmbH an ihre Gesellschafter, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

2) Vgl. dazu IPPEN, S. 104 ff.

3) So ist die Einbringung der Arbeitskraft durch einen Gesellschafter ausreichend, wenn der Gesellschafter an der Leitung der Gesellschaft unternehmerisch beteiligt ist; vgl. dazu genauer oben S. 94 f.

4) Siehe hierzu oben S. 93 f.

GmbH-Anteile geleistet, dann sieht es so aus, als hätten die Kommanditisten lediglich die Stammeinlage der GmbH aufgewandt und mit der Gründung der GmbH & Co.KG überhaupt kein neues Risiko übernommen. Hierbei ist gleichzeitig die Frage nach dem Wert der Geschäftsanteile zu stellen. Wären sie wertlos, kann daraus außerdem gefolgert werden, daß die Übertragung der Geschäftsanteile auf die Kommanditgesellschaft keinen echten Vermögenszuwachs beinhaltet und daher die Einlagen der Kommanditisten nicht als Leistung im Sinne einer geldwerten Risikobeteiligung angesehen werden können.

Die GmbH-Geschäftsanteile stellen jedoch unabhängige, in der Regel jederzeit realisierbare Vermögenswerte dar¹⁾, die rechtlich und wirtschaftlich streng von den Aktiva der GmbH und der GmbH & Co.KG unterschieden werden müssen. Die einzige Beziehung der Geschäftsanteile zu den Aktiva der GmbH bzw. der GmbH & Co.KG besteht darin, daß ihr Wert von der Höhe des Gesellschaftsvermögens bestimmt wird. Daß die Geschäftsanteile einen echten wirtschaftlichen Wert besitzen, ergibt sich auch aus § 33 Abs. 2 GmbHG. Darin wird der Erwerb von eigenen Anteilen durch die GmbH mit Mitteln aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen gegenüber dem strikten Verbot des § 30 Abs. 1 GmbHG privilegiert. Der Grund dafür kann nur sein, daß in den auf diese Weise erworbenen Anteilen ein Gegenwert für die Auszahlung des Deckungsvermögens steckt²⁾. Erst recht muß dies dann gelten, wenn eine GmbH & Co.KG Geschäftsanteile ihrer Komplementärin erwirbt³⁾.

1) FETSCH, Steuerrecht, S. 19; IPPEN, S. 98 f. und 107.

2) Vgl. SCHMIDT in HACHENBURG, § 33 Anm. 10.

3) Damit ist aber noch nichts darüber ausgesagt, wie hoch die Anteile im einzelnen Fall zu bewerten sind. Auf jeden Fall kann nicht einfach als Wert der Geschäftsanteile deren Nennwert eingesetzt werden; es ist vielmehr der objektive Veräußerungswert anzusetzen, der von dem gesamten Vermögensstand der GmbH und dadurch mittelbar von dem der GmbH & Co.KG abhängt. Siehe hierzu FETSCH, Steuerrecht, S. 20.

Die GmbH & Co.KG erfährt also durch die Einlage der GmbH-Geschäftsanteile einen echten Vermögenszuwachs¹⁾. Diesen kann sie dadurch realisieren, daß sie sich den auf die GmbH entfallenden Gewinnanteil ausschütten läßt. Die Kommanditisten nehmen insoweit am Risiko der GmbH & Co.KG teil, als sie realisierbare Vermögenswerte dem Zugriff und der Haftung für Verbindlichkeiten der GmbH & Co.KG unterstellen. Es besteht daher kein Anlaß, an einer echten Risikoteilhabe und Mitunternehmerschaft der Kommanditisten zu zweifeln²⁾.

Selbst dann, wenn die GmbH-Anteile wegen Überschuldung der GmbH keinen Wert darstellen, nehmen die Kommanditisten am Risiko der GmbH & Co.KG teil. Sie haften dann in Höhe der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme weiter persönlich (§ 171 Abs. 1, 1. Halbs. HGB). Denn durch eine Sacheinlage wird die Haftung der Kommanditisten nur dann nach § 171 HGB auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt, wenn die Einlage - in Geld ausgedrückt - der übernommenen Haftsumme entspricht. Das Risiko, das die Kommanditisten dann durch die Gründung der GmbH & Co.KG neu übernehmen, besteht also darin, daß sie die auf die Haftsumme beschränkte persönliche Schuldenhaftung für Verbindlichkeiten der GmbH & Co.KG tragen. Die Kommanditisten sind also auch in diesem Fall steuerlich als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusehen³⁾.

3. Ergebnis

Geschäftsanteile an der persönlich haftenden GmbH sind im Besitz der GmbH & Co.KG notwendiges Betriebsvermögen der Kommanditgesellschaft. Die auf die Kommanditisten

1) Vgl. dazu auch WINKLER, GmbH-Rdsch. 1972, S. 73 (81).

2) Vgl. FETSCH, Steuerrecht, S. 20; IPPEN, S. 107.

3) Siehe IPPEN, S. 107 f.

entfallenden Gewinnanteile unterliegen der Einkommensteuer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 EStG i.V. mit § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Kommanditisten sind auch dann als Mitunternehmer anzusehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG), wenn sie nur die GmbH-Geschäftsanteile als Hafteinlage in das Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co.KG einbringen.

Andere steuerrechtliche Auswirkungen des Erwerbes der GmbH-Anteile durch die Kommanditgesellschaft sind nicht ersichtlich. Insbesondere sind zum Beispiel Fragen der einkommensteuerlichen Behandlung der Geschäftsführergehälter, der verdeckten Gewinnausschüttung, Fragen der Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Kommandit- respektive GmbH-Anteilen, Fragen der Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Grunderwerbsteuer allgemeine Probleme aus dem Steuerrecht der GmbH & Co.KG, die im Hinblick auf die GmbH & Co.KG, die Inhaberin der Geschäftsanteile ihrer Komplementärin ist, der Sache nach keine besonderen Aspekte bieten¹⁾.

1) Vgl. dazu noch WINKLER, GmbH-Rdsch. 1972, S. 73 (82).

Schlußbemerkungen

Die GmbH & Co.KG ist eine Gesellschaftsform, die aufgrund der mit ihr verbundenen Vorteile - insbesondere Haftungsbeschränkung, Drittorganschaft und Kapitalflexibilität - den Interessen der Wirtschaft in einem Maße entgegenkommt, wie es keine andere Rechtsform bieten kann.

Die wirtschaftlichen und rechtlichen Möglichkeiten der GmbH & Co.KG sind in erster Linie das Ergebnis einer ständigen Auseinandersetzung der Vertragspraxis mit der Finanzverwaltung. Dieser Kampf ist aber - wie die Entwicklung zeigt - von den falschen Parteien an falscher Stelle ausgetragen worden. Es ist zwar nicht zu übersehen, daß in der Vergangenheit einer der Hauptgründe für die Wahl der GmbH & Co.KG anstelle der GmbH die Vermeidung der Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gesellschaftsgewinne war¹⁾. Zu stark vereinfacht werden aber die Verhältnisse durch die Annahme, daß es "in den allermeisten Fällen steuerliche Gründe" seien, die zur Wahl der GmbH & Co.KG geführt haben oder führen²⁾. Die GmbH & Co.KG ist keineswegs eine Unternehmensform, die im Vergleich zu den anderen Gesellschaftsformen schlechthin eine Steuerersparnis ermöglicht. Gegenüber der GmbH können zwar in der Tat im Einzelfall steuerliche Vorteile entstehen. Die steuerliche Behandlung der GmbH & Co.KG ist jedoch nur dann günstiger als die der reinen Personengesellschaft, wenn der durchschnittliche Einkommensteuersatz höher ist als der Körperschaftsteuertarif für die nicht ausgeschütteten Gewinne der Komplementär-GmbH. Im übrigen kann die GmbH & Co.KG, abgesehen von Großunternehmen, mit wenigen Gesellschaftern, sogar zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen³⁾. Deshalb

1) Vgl. oben S. 17 f.

2) So zum Beispiel DEUTLER, DB 1970, S. 381 (385).

3) Vgl. hierzu insgesamt oben S. 30 ff.

kann die Annahme, entscheidend für die Wahl der GmbH & Co.KG seien zumeist steuerliche Erwägungen, die Tatsache nicht erklären, warum die Komplementärstellung nicht einer natürlichen Person, sondern einer GmbH anvertraut wird. Das läßt sich nur aus dem Fehlen einer echten körperschaftlichen Verselbständigung der Personalhandels-gesellschaft gegenüber ihren Mitgliedern und dem Bedürfnis nach Haftungsbeschränkung verstehen. Die Auseinandersetzungen zwischen der Vertragspraxis und den Steuerbehörden haben die entscheidenden Aspekte in den Hintergrund rücken lassen. Es ging im Grunde immer - wie auch schon vor 95 Jahren¹⁾ - um die Rechtsform einer Personengesellschaft mit beschränkter Haftung.

Der Vertragspraxis steht das Verdienst zu, die entscheidenden Anstöße für die Entwicklung der GmbH & Co.KG bis zu ihren heutigen Erscheinungsformen gegeben zu haben. Sie hat die Möglichkeiten ausgelotet, die diese Gesellschaftsform in sich trägt. Daß sie hierbei oft an die Grenze des rechtlich Zulässigen stieß, ist verständlich. Denn anders dürfte es kaum möglich sein, alle zulässigen rechtlichen und wirtschaftlichen Möglichkeiten einer Gesellschaftsform auszuschöpfen. Es wird deshalb immer wieder erforderlich sein, die Intentionen der Vertragspraxis im Bereich der GmbH & Co.KG auf ihre rechtliche Zulässigkeit zu überprüfen.

I. Zusammenfassung

Im Rahmen dieser Arbeit wurde versucht, die in der Praxis vorkommenden inneren Strukturen von GmbH & Co.KG

1) Vgl. den OECHELHÄUSERschen Entwurf einer Gesellschaft mit beschränkter Haftbarkeit vom Februar 1884 und dazu oben S. 17.

aufzuzeigen. Diese wurden auf ihre rechtliche Zulässigkeit untersucht, wobei manche Randfragen nur angedeutet werden konnten und teilweise sogar offengelassen werden mußten. Es zeigte sich, daß nicht alle inneren Strukturen dieser rechtlichen Überprüfung standhalten.

Die Einheitsgesellschaft¹⁾ ist so, wie die Vertragspraxis es will, nicht in rechtlich zulässiger Weise zu verwirklichen: Die Übernahme sämtlicher Anteile der Komplementär-GmbH durch die Kommanditgesellschaft führt dazu, daß das Stimmrecht in der GmbH nicht mehr in korrekter Weise ausgeübt werden kann. Denn die GmbH - das bedeutet: diese durch den Geschäftsführer der GmbH, wenn sie die einzige Komplementärin der GmbH & Co.KG ist - und die Kommanditisten gemeinsam sind nicht zur Ausübung des Stimmrechts befähigt, weil die GmbH nicht an den Abstimmungen in ihrer eigenen Mitgliederversammlung mitwirken kann; die Kommanditisten allein können nicht das Stimmrecht ausüben, weil sie nur zusammen mit der GmbH die Rechte aus dem gesamthänderisch gebundenen Geschäftsanteil ausüben dürfen. Die Übertragung sämtlicher GmbH-Anteile läuft also auf die Funktionsunfähigkeit und damit auf die Beseitigung des Organs der Gesellschafterversammlung hinaus. Die Konsequenz davon ist, daß die GmbH nicht lebensfähig ist und daher auch die Kommanditgesellschaft keinen Bestand mehr haben kann. Auch besondere Konstruktionen oder vertragliche Sonderbestimmungen können das Problem der Funktionsunfähigkeit der Mitgliederversammlung der Komplementär-GmbH nicht lösen²⁾. Ebenfalls entstehen wegen der Außenhaftung Probleme, weil das den Gläubigern durch die Registereintragungen ausgewiesene Haftkapital von Komplementär-GmbH und Kommanditgesellschaft nicht

1) Vgl. oben S. 171 ff.

2) Siehe oben S. 201 ff.

zusammen-, sondern ineinanderzurechnen ist. Das läßt die Frage der Einlagenrückgewähr entstehen, §§ 30, 31 GmbHG¹⁾.

Die beabsichtigte Koppelung von GmbH-Geschäftsanteilen und Kommanditanteilen, um den Geschäftsanteilsbesitz mit den Kommanditbeteiligungen jeweils in Gleichklang zu halten, muß daher auf andere Weise gelöst werden²⁾. Der relativ einfachste Ausweg für die Vertragspraxis wird derjenige sein, die Gesellschaftsverträge in der umständlichen, aber schon bewährten Weise aufeinander abzustimmen und die Beteiligungen an beiden Gesellschaften durch Zusatzvorschriften in dem jeweils gewünschten Umfang miteinander zu verkoppeln.

Die mit den anderen Strukturen im Rahmen der GmbH & Co.KG verfolgten Ziele können rechtlich und tatsächlich erreicht werden. Dies gilt auch im Einzelfall für den steuerlichen Bereich. Jedoch gibt es bei der praktischen und rechtlichen Gestaltung der einzelnen Strukturen durchaus auch Schwierigkeiten:

Die dreistufige GmbH & Co.KG³⁾ erfordert die Gründung und Aufrechterhaltung von drei Gesellschaften. Das bedeutet, daß während der ganzen Zeit des Bestehens der dreistufigen GmbH & Co.KG drei Buchhaltungen unterhalten werden müssen⁴⁾. Es müssen weiterhin jeweils drei Jahresabschlüsse erstellt, drei Steuererklärungen abgegeben und die Gesellschafterversammlungen der GmbH zusätzlich zu den in beiden Kommanditgesellschaften vorgesehenen Zusammenkünften der Kommanditisten durchgeführt werden. Es gibt drei Handelsregistereintragungen, die auf dem neuesten Stand zu halten sind. Die sachlich interessierten Verkehrskreise, die sich

1) Siehe oben S. 179 Fußn. 3

2) Vgl. oben S. 214 ff.

3) Siehe oben S. 98 ff.

4) Die Buchhaltung der Komplementär-GmbH ist jedoch zu-
meist denkbar einfach.

erschöpfend über die Vertretungs- und Haftungsverhältnisse informieren wollen, müssen sich der Mühe einer mehrstufigen Heranziehung des Handelsregisters für alle drei in der dreistufigen GmbH & Co.KG verbundenen Gesellschaften unterziehen¹⁾. Schwierigkeiten bereitet auch die Firmierung einer dreistufigen GmbH & Co.KG bei deren Neugründung²⁾. Die Firmen der großen und der kleinen GmbH & Co.KG müssen sich nämlich deutlich unterscheiden, wenn beide Gesellschaften ihren Sitz am selben Ort oder in derselben Gemeinde haben sollen.

Bei der Einmann-GmbH & Co.KG muß dafür Sorge getragen werden, daß zwischen der Komplementär-GmbH und der Kommanditgesellschaft auf der einen Seite und dem Alleingesellschafter (als einzigem Gesellschafter der GmbH und einzigem Kommanditisten der Kommanditgesellschaft) auf der anderen Seite klare Rechtsverhältnisse bestehen. Dies gilt insbesondere für den steuerrechtlichen Bereich³⁾.

Diese Schwierigkeiten können aber teilweise durch eine sorgfältige und ausgewogene Vertragsgestaltung beseitigt oder zumindest auf ein für jede Seite zumutbares Maß eingeschränkt werden. Sie beruhen hauptsächlich darauf, daß die GmbH & Co.KG aus zwei Gesellschaften besteht, obwohl im Grunde nur eine gewollt ist.

II. Gesellschaftsrechtliche Entwicklungstendenzen und die GmbH & Co.KG

Ungehört blieb bislang der immer wieder erhobene Ruf an den Gesetzgeber⁴⁾, die GmbH & Co.KG Sondervorschriften gegenüber dem sonstigen Recht der Personalgesellschaften zu unterstellen. Dafür wurden in dem letzten Jahrzehnt zwei Gesetzesentwürfe erörtert, die beide Auswirkungen auf die

1) Siehe oben S. 125.

2) Vgl. oben S. 121 ff.

3) Vgl. oben S. 168 ff.

4) Vgl. z.B. GESSLER, BB 1968, S. 717 (719); ZARTMANN-LITFIN, S. 231, 251, 252.

GmbH & Co.KG haben. Der eine sieht die Einführung einer weiteren Rechtsform für Personengesellschaften vor, die "Handelsgesellschaften auf Einlagen".

Der andere Gesetzesvorschlag, der bereits vor einigen Jahren in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden war¹⁾, betrifft die Reform eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Dieser Reformvorschlag hat sich allerdings zu einem Schubladenentwurf entwickelt, so daß zunächst nicht mehr damit zu rechnen war, daß in der laufenden 8. Legislaturperiode eine Gesamtreform des GmbH-Rechts auf der Grundlage dieses Entwurfs sich verwirklichen ließe²⁾. Die Bundesregierung hat aber schließlich am 15.12.1977 einen "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften"³⁾ in den Bundestag eingebracht, um einige dringende Änderungen und Ergänzungen in das geltende GmbH-Recht einzubauen. Diese sogenannte GmbH-Novelle, die für einzelne Regelungen dabei auf Vorschriften des Entwurfs eines neuen GmbH-Gesetzes aus dem Jahre 1971 zurückgriff, wurde entsprechend der Beschlußempfehlung des Rechtsausschusses⁴⁾ am 13.5.1980 vom Bundestag verabschiedet⁵⁾. Sie tritt am 1.1.1981 in Kraft.

1. Auswirkungen auf die GmbH & Co.KG ab 1.1.1981

Das "Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften" beinhaltet in seinen Änderungen des Han-

- 1) Die Bundesregierung hat die Entwürfe eines neuen GmbHG sowie eines Einführungsgesetzes am 3.11.1971 verabschiedet (BT-Drucks. 6/3088) und am 5.11.1971 dem Bundesrat zugeleitet (BT-Drucks. 595/71). Nach der vorzeitigen Auflösung des Bundestages wurden die Reg.Entw. erneut eingebracht (BT-Drucks. 7/253). Der Bundesrat stimmte am 23.2.1971 mit einigen Änderungsvorschlägen dem Reg.Entw. zu. Der Bundestag hat das Reformwerk am 21.3.1973 ohne Aussprache an die zuständigen Ausschüsse (Recht, Wirtschaft sowie Arbeits- und Sozialordnung) zur Beratung überwiesen.
- 2) Vgl. zum damaligen Verfahrensstand DEUTLER, GmbH-Rdsch. 1977, S. 73 ff.
- 3) BT-Drucks. 8/1347.
- 4) Vgl. Bericht vom 16.4.1980 (BT-Drucks. 8/3908).
- 5) Das Gesetz wurde am 4.7.1980 verkündet (BGBl. 1980 I, S. 836).

delsgesetzbuches auch Vorschriften, die die GmbH & Co.KG betreffen. Die wichtigsten Neuerungen hierzu sind folgende: Während noch Artikel 2 des Regierungsentwurfs zur Kennzeichnung der Haftungsbeschränkung für jede Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft ohne natürliche Personen als persönlich haftende Gesellschafter einheitlich einen neuen Firmenzusatz "beschränkt haftende Offene Handelsgesellschaft" und "beschränkt haftende Kommanditgesellschaft" vorsah (§ 19 a HGB), werden nunmehr durch einen neuen § 19 Abs. 5 HGB die in jetzt bereits ständiger Rechtsprechung¹⁾ entwickelten Grundsätze über die Firmierung der GmbH & Co.KG gesetzlich abgesichert. Ob der Kreis zulässiger Firmenzusätze über die bisweilen engherzige Praxis hinaus ausgedehnt werden kann, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Der Bericht des Rechtsausschusses des Bundestages nennt beispielhaft die annähernd gleichlautenden Zusätze "GmbH & Co.", "GmbH & Comp" und "GmbH & Cie"²⁾.

Des weiteren gilt die Einbringung der Anteile an der Komplementär-GmbH in die GmbH & Co.KG als Kommanditeinlage im Verhältnis zu Gläubigern als nicht geleistet (§ 172 Abs. 6 HGB n.F.).

Die GmbH-Regeln über Eigenkapital ersetzende Gesellschafterdarlehen (§§ 49, 50 GmbHG) sind auch auf Darlehen von Kommanditisten einer GmbH & Co.KG anzuwenden (§ 172 a HGB n.F.).

Zur besseren Durchschaubarkeit einer GmbH & Co.KG wird diese verpflichtet, auf Geschäftsbriefen die gleichen Angaben zu machen, wie sie bisher schon für die GmbH und die Aktiengesellschaft gelten. Alle Geschäftsbriefe, die an einen bestimmten Empfänger gerichtet sind, müssen Angaben über Rechtsform und Sitz der Gesellschaft, Registergericht und Nummer, unter der die Gesellschaft eingetragen ist, sowie die Firmen der Gesellschafter enthalten (§ 177 a, 125 a HGB n.F.).

Das Gesetz will also die Verbesserungen für die GmbH, die zur Publizität und zum Gläubigerschutz vorgeschlagen werden, auf die GmbH & Co.KG übertragen. Damit soll eine Umgehung dieser Sicherheitsmaßnahmen durch ein Ausweichen auf die Kommanditgesellschaft versperrt werden³⁾. Es erscheint aber

1) BGH, Urt. v. 18.3.1974 - II ZR 167/72 -, NJW 1974, S. 1191 ff.; Urt. v. 8.5.1978 - II ZR 97/77 -, NJW 1978, S. 2030; Beschl. v. 28.5.1979 - II ZB 4/79 -, NJW 1979, S. 1986. Vgl. auch oben S. 121 ff.

2) Vgl. Ausschlußbericht, BT-Drucks. 8/3908, S. 78.

3) H.P. WESTERMANN, ZRP 1972, S. 93.

fraglich, ob diese wenigen Sonderregelungen für die GmbH & Co.KG dem Umfang der regelungsbedürftigen Fragen gerecht werden können. Insbesondere bleiben strukturelle, das Innenverhältnis der Gesellschafter betreffende Probleme ungelöst, wie zum Beispiel die Verklammerung von GmbH- und Kommanditbeteiligungen.

2. Die Handelsgesellschaft auf Einlagen

Gerade die Diskussion über die Änderung des GmbH-Gesetzes hat dazu geführt, daß die Frage nach der Berechtigung der GmbH & Co.KG und deren Ersetzbarkeit durch eine gesetzgeberische Lösung neu gestellt wurde. Der private "Arbeitskreis GmbH-Reform" nahm die Regierungsvorlage eines Einführungsgesetzes zum Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung zum Anlaß, den Entwurf einer "Handelsgesellschaft auf Einlagen" vorzulegen. Dieser neu ins Handelsgesetzbuch einzufügende Gesellschaftstyp ist als Ergänzung der beiden vorhandenen Personengesellschaftsformen (Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft) konzipiert¹⁾ und als Alternative zur GmbH & Co.KG gedacht²⁾. Sein rechtspolitische Zweck³⁾ soll die Überwindung der GmbH & Co.KG sein⁴⁾.

1) Arbeitskreis GmbH-Reform, S. 13.

2) Vgl. den Untertitel der "Thesen und Vorschläge zur GmbH-Reform" Band 1 des Arbeitskreises GmbH-Reform.

3) § 161 a HGB des Entwurfs; vgl. auch die Begründung des Arbeitskreises hierzu, S. 32.

4) Ähnliche Versuche sind bereits in den letzten Jahren unternommen worden:

WETTER (BB 1968, S. 734 f. und BB 1969, S. 342) schlägt eine "Kommanditgesellschaft mit beschränkter Haftung (KGmbH)" vor. Der Ausgangspunkt für diesen nur aus Kommanditisten bestehenden, handelsrechtlichen Grundtypus soll in "einem echten gesellschaftsrechtlichen Bedürfnis in der deutschen Wirtschaft" (BB 1968, S. 734, 735) nach einer Unternehmensform liegen, bei der auf der einen Seite die Haftung beschränkt werden kann und eine Elastizität in der Geschäftsführung gewährleistet ist und andererseits die Besteuerung als Personalunternehmen erfolgt. Dieser Vorschlag geht dahin, mit der Einführung der KGmbH die GmbH & Co.KG zu ersetzen und damit "klar übersehbare und einfach zu handhabende Verhältnisse zu schaffen" (BB

Die Handelsgesellschaft auf Einlagen (HGaE)¹⁾ - in enger Anlehnung an die bereits für die Offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft geltenden Grundsätze konzipiert - soll nach dem Entwurf als Personalgesellschaft ohne volle Rechtsfähigkeit unter ihrer Firma am Rechtsverkehr teilnehmen und ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen besitzen. Unterschiede gegenüber den vorhandenen Personengesellschaften ergeben sich vor allem bei der Ausgestaltung von Organstellung und Haftung²⁾.

Das Kennzeichen der Handelsgesellschaft auf Einlagen ist in erster Linie die beschränkte Haftung sämtlicher Gesellschafter. Wie die Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft haften die Gesellschafter den Gläubigern bis zur Höhe einer für jeden Gläubiger eigens festgelegten Hafteinlage unmittelbar. Darüber hinaus ist "gewissermaßen als Ersatz für die unbeschränkte Haftung"³⁾ eine Garantieeinlage festzusetzen, deren

1969, S. 342). Gegen diese Auffassung spricht sich H.M. SCHMIDT aus (BB 1969, S. 341 f.; vgl. aber auch ZARTMANN-LITFIN, S. 250 f.). Er ist der Hoffnung, daß die GmbH-Reform eine künftigen Anforderungen an ein modernes Unternehmensrecht gerecht werdende, flexible GmbH zuwege bringt, so daß die GmbH in Zukunft die Rolle der Personengesellschaft übernehmen könne. Diese Erwartung scheint sich nicht zu erfüllen.

SCHILLING (Festgabe für KUNZE, S. 189, 202) fordert eine "Personengesellschaft mit beschränkter Haftung" aller Gesellschafter. Er spricht sich hierbei insbesondere für eine Regelung aus, die die Haftungsverhältnisse der GmbH & Co.KG zugrundelegt, nämlich eine Kombination - nicht Kumulation - der Haftung der Kommanditgesellschaft und der GmbH: Für ein festgesetztes Mindestkapital mit Mindesteinzahlung wie bei der GmbH (ähnlich WETTER, BB 1968, S. 734) soll in Anlehnung an den OECHELHÄUSERSchen Entwurf gesamtschuldnerische Außenhaftung bestehen; dazu müssen zusätzliche Einlagen - entsprechend den Kommanditeinlagen - mit Außenhaftung eines jeden Gesellschafters für seine Einlage versprochen werden (SCHILLING, a.a.O., S. 204). Eine solche "vollendete Rechtsbildung" (SCHILLING, a.a.O., S. 202) soll die GmbH & Co.KG als Rechtsgestaltung der Privatautonomie nicht verdrängen oder ersetzen.

1) H.P. WESTERMANN, ZRP 1972, S. 93 f., umschreibt diesen Gesellschaftstyp als "Personengesellschaft ohne beschränkt haftenden Teilhaber", um Assoziationen zur Kommanditgesellschaft zu vermeiden.

2) Vgl. hierzu genauer Arbeitskreis, S. 13 ff.

3) BARZ, NJW 1972, S. 465 (466).

Höhe mindestens ein Viertel der von allen Gesellschaftern zugesagten Hafteinlagen beträgt (E § 178 HGB). In der Höhe dieser Garantieeinlagen haften sämtliche Gesellschafter gesamtschuldnerisch den Gläubigern¹⁾. Haft- und Garantieeinlagen müssen im Handelsregister publiziert werden (E § 179 HGB); dazu ist dort die jährliche Offenlegung der tatsächlich geleisteten und nicht wieder entnommenen Einlagen vorgesehen. Dieselben Angaben sollen auch auf den wichtigsten Geschäftsbriefen der Gesellschaft vermerkt werden (E § 192 HGB). Die Gesellschafter müssen persönlich haften, wenn die Haft- und Garantieeinlagen nicht in voller Höhe erbracht oder an Gesellschafter zurückgefließen sind (E §§ 189, 190 HGB). Eine obligatorische Bilanzpublizität soll der Handelsgesellschaft auf Einlagen nicht auferlegt werden.

Die Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsmacht kann einer oder mehreren natürlichen Personen übertragen werden. Diese können auch Nichtgesellschafter sein (E § 180 HGB)²⁾. Ihre Bestellung erfolgt durch den Gesellschaftsvertrag oder durch einstimmigen Beschluß. Die Abberufung eines Gesellschafters-Geschäftsführers ist nur aus wichtigem Grund zulässig. Demgegenüber können Drittgeschäftsführer jederzeit durch einfachen Mehrheitsbeschluß der Gesellschaft abberufen werden (E § 183 HGB). Jeder Geschäftsführer ist allein zu handeln berechtigt; widerspricht ein anderer Geschäftsführer, entscheidet die Gesellschafterversammlung (E § 181 HGB). Deren Entscheidung ist auch bei Vornahme von Handlungen erforderlich, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen (E § 182 HGB). Grundsätzlich sollen Beschlüsse mit Mehrheit gefaßt werden, wobei das Stimmrecht nach den Nennbeträgen der Hafteinlagen bemessen werden soll (E § 184 HGB). Dieser Maßstab gilt grundsätzlich auch

1) Vgl. auch SCHILLING, Festgabe für KUNZE, S. 189 (204).

2) So schon SCHILLING, a.a.O., S. 205; WETTER, BB 1968, S. 734.

für die Gewinn- und Verlustverteilung. Das Innenverhältnis der Gesellschafter ist weitgehend der gesellschaftsvertraglichen Disposition überlassen¹⁾.

Nach § 161 a HGB des Entwurfs des Arbeitskreises soll die Rechtsform der Kommanditgesellschaft nur noch solchen Gesellschaften vorbehalten sein, bei denen mindestens eine natürliche Person die unbeschränkte Haftung (mit)übernimmt. Für bestehende Kommanditgesellschaften mit ausschließlich juristischen Personen als Komplementären (GmbH & Co.KG) soll eine Übergangszeit von fünf Jahren vorgesehen werden, binnen deren sie sich in eine Rechtsform umwandeln können, wenn nicht die beschränkte Haftung ihrer Kommanditisten entfallen soll²⁾.

Es kann an dieser Stelle nicht abschließend beurteilt werden, ob die Bedürfnisse, die bisher mit der GmbH & Co.KG verfolgt werden, mit der Handelsgesellschaft auf Einlagen erfüllt werden können. Denn insbesondere kann nicht davon ausgegangen werden, daß der Steuergesetzgeber dieses "gesellschaftsrechtliche Organisationsstatut"³⁾ genauso einordnen wird wie die GmbH & Co.KG⁴⁾. Folgendes ist jedoch

1) Der Tod eines Gesellschafters löst die Gesellschaft nicht auf (E § 193 HGB); die Erben würden damit "Handelsgesellschafter auf Einlagen" (H.P. WESTERMANN, ZRP 1972, S. 93, 95).

Die Firma der Gesellschaft muß entweder dem Gegenstand des Unternehmens entlehnt werden oder den Namen eines Gesellschafters enthalten; sie muß den Zusatz "Handelsgesellschaft auf Einlagen" tragen (E § 19 HGB).

2) Vgl. Arbeitskreis, S. 54.

3) H.P. WESTERMANN, ZRP 1972, S. 93 (95).

4) DEUTLER, der offenbar die im Bundesjustizministerium vorherrschenden Überlegungen über die GmbH & Co.KG verdeutlicht, forderte de lege ferenda eine Beseitigung der Steuerprivilegien der Kommanditgesellschaft (DB 1970, S. 381, 386). Diese Maßnahme müßte folgerichtig auf die HGaE ausgedehnt werden (H.P. WESTERMANN, ZRP 1972, S. 93, 95 Fußn. 17). Zweifelnd SCHILLING, BB 1972, S. 1 (2).

zumindest festzustellen¹⁾:

Die Handelsgesellschaft auf Einlagen gewährleistet zwei wesentliche Vorzüge der GmbH & Co.KG, nämlich die beschränkte Haftung aller Gesellschafter und die Drittorganschaft.

In der Nachfolgeregelung unterscheidet sich der Gesetzesvorschlag von der GmbH & Co.KG dadurch, daß alle Erben in eine qualitativ gleiche Rechtstellung einrücken müssen; bei der GmbH & Co.KG kann ein Teil der Erben an der Komplementär-GmbH und der andere Teil nur kommanditistisch beteiligt werden²⁾. Durch Gesellschaftsvertrag kann aber eine ähnliche Differenzierung hergestellt werden, indem dem zur Unternehmensleitung befähigten Erben die Geschäftsführungsbefugnis übertragen und ein entsprechender finanzieller Voraus zugewiesen wird. Die bloße Wahl zwischen Ausscheidung und dem Verbleib als Gesellschafter dürfte häufig dazu führen, daß der Erbe die erste Alternative wählt. Denn andernfalls ist er gezwungen, wegen der Erhaltung der Garantieeinlage das finanzielle Verhalten der Unternehmensleitung ständig zu überwachen. Er trägt damit eine höhere Verantwortung und ein größeres Risiko als der Kommanditist³⁾.

Die steuerliche Behandlung der Handelsgesellschaft auf Einlagen ist durch die Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) aller Gesellschafter klargestellt. Diese sind gesamthänderisch verbundene Träger des Gesellschaftsvermögens und betreiben als solche das Unternehmen, wobei ihnen die Gewinnanteile unmittelbar zufließen⁴⁾. Mit dem völligen Wegfall

1) Vgl. hierzu die kritischen Anmerkungen zu dem Gesetzesvorschlag des Arbeitskreises von BARZ, NJW 1972, S. 465 (467 f.); SCHILLING, BB 1972, S. 1 (2 ff.); H.P. WESTERMANN, ZRP 1972, S. 93 (95 ff.).

2) H.P. WESTERMANN, a.a.O., S. 97.

3) Siehe hierzu H.P. WESTERMANN, a.a.O.

4) SCHILLING, BB 1972, S. 1 (3).

der teilweise noch bestehenden Doppelbesteuerung¹⁾ wird ein Teil der Vorzüge auf die Handelsgesellschaft auf Einlagen übergeleitet, die die GmbH & Co.KG innehat.

In einem wichtigen Punkt überwindet die Handelsgesellschaft auf Einlagen die GmbH & Co.KG. Sie befriedigt ein wichtiges Bedürfnis der Kautelarjurisprudenz, das im Rahmen der GmbH & Co.KG verfolgt wird, aber nicht erfüllt werden kann:

Es geht um das Problem der Verklammerung von GmbH- und Kommanditbeteiligung. Die Einheitsgesellschaft, die dieses Problem lösen soll, ist nicht in rechtlich zulässiger Weise zu verwirklichen. Die Handelsgesellschaft auf Einlagen ist hingegen nichts anderes als die erstrebte Einheitsgesellschaft und kann demnach manchen Gefahren für alle Beteiligten entgegenwirken.

Eine Prognose über die Aussichten der Verwirklichung der Handelsgesellschaft auf Einlagen ist nicht möglich. Jedenfalls ist es, nachdem eine jahrelange Diskussion um eine "große GmbH-Reform" in dem "Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften" ihren gesetzgeberischen Niederschlag gefunden hat, äußerst zweifelhaft, ob der "private" Gesetzesvorschlag in absehbarer Zeit und in der vorliegenden Form die Billigung des Gesetzgebers finden wird. Sonst würde dies praktisch weitgehend das Ende der GmbH & Co.KG bedeuten; denn nach § 161 a HGB des Entwurfs des Arbeitskreises soll bei der Kommanditgesellschaft die Berufung der Kommanditisten auf ihre beschränkte Haftung davon abhängig gemacht werden, daß mindestens eine natürliche Person unbeschränkt haftet.

Der Gesetzgeber kann jedoch nicht auf der einen Seite die wichtigsten mit der GmbH & Co.KG verfolgten Ziele durch Einführung eines neuen gesellschaftsrechtlichen Organi-

1) Für den Bereich der Vermögensteuer ist die bei Kapitalgesellschaften im Gegensatz zu den Personengesellschaften steuerliche Doppelbelastung auch nach dem 1.1.1977 erhalten geblieben (vgl. oben S. 43 f.). Die steuerliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften bringt bei Unternehmen mit viel Substanz gerade in ertragsschwachen Zeiten eine starke zusätzliche Belastung mit sich, da die Vermögensteuer von 1 v.H. bei den Kapitalgesellschaften als nicht absetzbare Ausgabe aus mit 56 v.H. zu versteuerndem Gewinn entrichtet werden muß.

sationsstatus gutheißen und auf der anderen Seite die eingespielte Praxis der Grundtypenverbindung verbieten¹⁾. Es wäre auch nicht sinnvoll, die GmbH & Co.KG als Gesellschaftsform zu beseitigen: Erstens würde die GmbH & Co.KG durch die Vorteile der einfach zu handhabenden Handelsgesellschaft auf Einlagen, ihre Transparenz und leichte Verständlichkeit und durch eine steuerliche Gleichstellung dieser Rechtsform mit den Personengesellschaften von selbst erheblich an Bedeutung verlieren²⁾. Zweitens ließe sich die zwangsweise Umwandlung zahlreicher GmbH & Co.KGen in Personalgesellschaften oder Gesellschaften mbH vermeiden. Drittens wäre mit der GmbH & Co.KG noch eine Gesellschaftsform für besondere wirtschaftliche Bedürfnisse vorhanden wie Kooperation und Konzentration, Zusammenschlüsse von selbständigen Unternehmen zu Einkaufs- oder Verkaufsvereinigungen und dergleichen (dreistufige GmbH & Co.KG) sowie die Sanierung von Unternehmen durch eine von den Gläubigern gestellte Geschäftsführungs-GmbH³⁾. Und viertens können sowohl steuerliche Gesichtspunkte als auch die größere Variationsbreite in der erbrechtlichen Regelung auch weiterhin für die GmbH & Co.KG sprechen.

Stellt das Gesellschaftsrecht GmbH & Co.KG und die Handelsgesellschaft auf Einlagen nebeneinander zur Verfügung, so ist damit einem nahezu 90 Jahre alten Wunsch der Wirtschaft nach einer Personengesellschaft Genüge getan, die die beschränkte Haftung aller Gesellschafter und die Möglichkeit der Drittorganschaft erlaubt. Auf die Dauer können jedenfalls Unternehmen nicht in Gesellschaftsformen gepreßt werden, die zwar den gesetzgeberischen Intentionen, nicht aber den wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechen.

-
- 1) Vgl. hierzu die Begründung zu § 26 Reg.Entw. des EGGmbHG.
 - 2) BARZ, NJW 1972, S. 465 (468); HESSELMANN, Handbuch, Rdnr.435.
 - 3) BARZ, a.a.O.; HESSELMANN, a.a.O.; SCHILLING, Festgabe für KUNZE, S. 189 (202); ders., BB 1972, S. 1 (3). TILLMANN, DB 1970, S. 2157 ff., empfiehlt die GmbH & Co.KG für eine direkte Beteiligung der Arbeitnehmer als Kommanditisten.

Lebenslauf

Am 14. Januar 1942 wurde ich als Sohn des gefallenen Rötger Frhr. von Dellingshausen und seiner Ehefrau Hele, geb. Schürer, in Markdorf (Kreis Überlingen/Bodensee) geboren.

Anfang März 1963 legte ich am Staatlichen Görres-Gymnasium (altsprachlicher Zweig) in Düsseldorf die Reifeprüfung ab.

Nach einem mehrmonatigen Praktikum in Landwirtschaft und Industrie begann ich im Wintersemester 1963/64 das Studium der Rechtswissenschaft und Betriebswirtschaft an der Universität in Göttingen, das ich ab Sommersemester 1965 an der Universität Münster fortsetzte.

Am 28. Juni 1969 bestand ich vor dem Justizprüfungsamt beim Oberlandesgericht Hamm die erste juristische Staatsprüfung.

Ab Herbst 1969 war ich mit Unterbrechungen Referendar im juristischen Vorbereitungsdienst und wissenschaftliche Hilfskraft bzw. Verwalter einer wissenschaftlichen Assistentenstelle am Institut für Kriminalwissenschaften der Universität Münster. Am 27. August 1976 bestand ich vor dem Landesjustizprüfungsamt in Düsseldorf die zweite juristische Staatsprüfung.

Seit Anfang 1977 bin ich als Syndikus und Geschäftsführer eines Arbeitgeberverbandes in Münster tätig.

difo
druck laubanger 15
8600 bamberg
tel.: 09 51/6 43 21